

САМУСЕВИЧ Я. В., ВИСОЧИНА А. В.

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ
ТА ОСНОВИ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ**

Навчальний посібник



Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

Самусевич Я. В., Височина А. В.

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ
ТА ОСНОВИ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ**

Навчальний посібник

Рекомендовано вченою радою Сумського державного університету

Суми
Сумський державний університет
2021

УДК 336.22.021:005.51:005.591.1(075.8)

С 17

Рецензенти:

Н. Г. Виговська, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту, Державний університет «Житомирська політехніка» Міністерства освіти і науки України;

Ю. М. Коваленко, д-р екон. наук, професор, професор кафедри фінансових ринків академік Академії економічних наук України, Університет державної фіскальної служби України;

І. О. Школьник, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Сумський державний університет

*Рекомендовано до видання
вченою радою Сумського державного університету
як навчальний посібник
(протокол № 13 від 22.04.2021)*

Самусевич Я. В.

С 17 Податкове планування та основи податкової оптимізації :
навчальний посібник / Я. В. Самусевич, А. В. Височина. – Суми :
Сумський державний університет, 2021. – 344 с.

У навчальному посібнику викладено теоретичні, методичні та практичні положення податкового планування на державному, корпоративному й індивідуальному рівнях, вітчизняні та зарубіжні реалії справляння прямих і непрямих податків, можливості використання податкових пільг та інших методів податкової оптимізації фізичними і юридичними особами під час здійснення економічних операцій, базові засади формування податкової культури та протидії ухиленню від сплати податків.

Навчальний посібник призначений для студентів закладів вищої освіти, які навчаються за програмою підготовки бакалавра за спеціальністю «Облік і оподаткування». Може бути використаний для підготовки керівників, економістів, бухгалтерів, аудиторів та спеціалістів, професійна діяльність яких пов'язана з питаннями оподаткування.

УДК 336.22.021:005.51:005.591.1(075.8)

© Самусевич Я. В., Височина А. В., 2021

© Сумський державний університет, 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ.....	9
1.1 Сутність та еволюція оподаткування.....	9
1.2 Функції, роль та значення оподаткування в економіці.....	11
1.3 Елементи податків.....	13
1.4 Сутність та принципи побудови податкової системи.....	19
1.5 Сутність, принципи та види податкової політики в державному регулюванні економіки.....	23
РОЗДІЛ 2 ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ.....	30
2.1 Сутність та завдання податкового планування та прогнозування.....	30
2.2 Механізм та методи загальнодержавного податкового планування та прогнозування.....	32
2.3 Система показників оцінювання якості податкової системи і виконання податкових надходжень.....	39
2.4 Особливості корпоративного податкового планування та прогнозування.....	43
РОЗДІЛ 3 СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ І ДЕРЖАВИ.....	59
3.1 Економічна сутність ухилення від сплати податків, податкової оптимізації та податкової мінімізації.....	59
3.2 Значення податкової оптимізації на корпоративному та загальнонаціональному рівнях.....	64
3.3 Види та напрямки податкової оптимізації.....	69
3.4 Способи та механізми ухилення від сплати податків, податкові ризики.....	71

3.5 Подвійне оподаткування та заходи щодо його уникнення.....	75
РОЗДІЛ 4 ОПТИМІЗАЦІЯ ЗАГАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА БІЗНЕС.....	90
4.1 Показники оцінювання податкового навантаження на підприємство.....	90
4.2 Вплив податкового навантаження на показники функціонування бізнесу.....	93
4.3 Заходи щодо оптимізації податкової політики підприємства.....	94
РОЗДІЛ 5 ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІД ЧАС СПЛАТИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ.....	102
5.1 Загальні засади справляння непрямих податків в Україні.....	102
5.2 Можливості оптимізації ПДВ в діяльності підприємства.....	132
5.3 Податкові пільги та способи оптимізації зобов'язань з акцизного податку та митних платежів.....	138
5.4 Зарубіжний досвід справляння непрямих податків.....	144
РОЗДІЛ 6 ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІД ЧАС СПЛАТИ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ.....	160
6.1 Загальні засади справляння прямих податків на бізнес в Україні	160
6.2 Оптимізація та планування коригувань під час сплати податку на прибуток підприємств.....	183
6.3 Умови ведення діяльності для оптимальної сплати ресурсних платежів.....	184
6.4 Оптимізація податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами.....	190
6.5 Зарубіжний досвід справляння прямих податків на бізнес.....	196
РОЗДІЛ 7 СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ.....	206
7.1 Еволюція спрощеної системи оподаткування в Україні.....	206

7.2 Особливості вибору спрощеної системи оподаткування під час створення підприємства.....	210
7.3 Оптимізація податкових платежів за спрощеною системою у процесі ведення діяльності.....	216
7.4 Закордонний досвід оподаткування суб'єктів малого бізнесу...	222
РОЗДІЛ 8 ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКІВ, СПЛАЧЕНИХ ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ.....	230
8.1 Загальні засади оподаткування фізичних осіб в Україні.....	230
8.2 Податкове навантаження на доходи фізичних осіб.....	234
8.3 Можливості податкової оптимізації під час сплати майнових податків.....	248
8.4 Основи податкової оптимізації фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності.....	251
8.5 Зарубіжний досвід оподаткування фізичних осіб.....	255
РОЗДІЛ 9 ПОДАТКОВА КУЛЬТУРА ТА ЕТИКА СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....	263
9.1 Сутність, роль і значення податкової культури та етики платників податків для держави та бізнесу	263
9.2 Причини та наслідки формування тіньового сектору економіки	266
9.3 Сучасні інструменти розвитку податкової культури та етики платників податків в Україні та світі.....	273
РОЗДІЛ 10 ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ.....	282
10.1 Поняття податкового контролю та його суб'єкти.....	282
10.2 Види, методи та принципи податкового контролю.....	288
10.3 Особливості корпоративного податкового контролю.....	294
10.4 Порядок проведення податкових перевірок та оформлення результатів податкового контролю.....	295
10.5 Особливості управління податковим боргом платників податків.....	304

10.6 Відповідальність за вчинення податкових правопорушень.....	311
Список використаної та рекомендованої літератури.....	339

ВСТУП

Діяльність економічних агентів пов'язана з необхідністю максимізації фінансових ресурсів, що перебувають у їх розпорядженні. У цьому контексті питання оподаткування залишаються наріжним каменем взаємодії держави та платників податків через постійне існування конфлікту цілей під час встановлення і сплати податків. Питання податкового планування та податкової оптимізації мають важливе стратегічне значення, оскільки додержання балансу інтересів держави, юридичних та фізичних осіб дозволяє одночасно забезпечити достатність податкових надходжень для фінансування суспільних потреб і зацікавленість підприємств щодо продовження й розширення їх господарської діяльності в правовому полі. Розуміння сучасних можливостей податкового планування та оптимізації набуває особливої актуальності саме в діяльності суб'єктів підприємництва, оскільки майже кожна господарська операція характеризується податковими наслідками, врахування яких дозволить підвищити ефективність економічної діяльності та максимізувати прибуток підприємств. Саме тому сучасний ринок праці демонструє значну потребу у висококваліфікованих фахівцях із питань обліку податків, податкового консультування та аудиту, що потребує ретельного вивчення аспектів податкового планування та оптимізації студентами спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Навчальний посібник «Податкове планування і основи податкової оптимізації» присвячений висвітленню теоретичних положень і практичних можливостей використання методів оптимізації податкових платежів на різних рівнях функціонування національної економіки, а також з урахуванням міжнародних норм та зарубіжних підходів. Посібник спрямований на формування у студентів компетентностей щодо застосування основних положень податкового законодавства у діяльності державних органів та суб'єктів господарювання, визначення податкових наслідків господарських

операцій та ідентифікації податкових ризиків суб'єктів економіки, додержання податкової етики й культури. Теоретичні та методичні положення, викладені в розрізі тем навчального посібника, покликані поглибити базис вмінь студентів щодо здійснення податкового планування та прогнозування, вибору оптимальних систем оподаткування, визначення взаємозв'язку податків з іншими показниками господарської діяльності підприємств, врахування податкових факторів під час прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування. У кінці кожної теми викладено перелік питань для самоперевірки знань, а також тестові завдання для самоконтролю якості засвоєння опрацьованого матеріалу.

Навчальний посібник містить матеріали науково-дослідних робіт, виконаних на замовлення Міністерства освіти і науки України (№ д/р 0119U100759; № д/р 0121U100467).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

- 1.1 Сутність та еволюція оподаткування.
- 1.2 Функції, роль та значення оподаткування в економіці.
- 1.3 Елементи податків.
- 1.4 Сутність та принципи побудови податкової системи.
- 1.5 Сутність, принципи та види податкової політики в державному регулюванні економіки.

1.1 Сутність та еволюція оподаткування

Податки виникли раніше, ніж створили вчення про них. Вони пройшли шлях від примітивно-зародкової форми (переважно у вигляді приватних доходів) до постійного джерела доходів, формування податкових систем і затвердження бюрократичного способу стягнення податків. Систематизація історичного розвитку оподаткування дозволила виділити три його етапи:

– *перший етап* охоплює Стародавній світ і початок Середньовіччя та характеризується зародженням інституту податків, що мали випадковий і тимчасовий характер і справлялися в примітивних формах, часто в натуральному вигляді;

– *другий етап* охоплює XVI–XVIII ст. та характеризується становленням феодальних держав, бурхливим розвитком податків, що стягувалися майже з усіх можливих об'єктів та суб'єктів оподаткування: вікон, дверей, майна, бороди, спадщини, землі, будинків, товарів, прибутків, холостяків, повій, небіжчиків та ін.;

– *третій етап* – кінець XVIII ст. – сьогодення – характеризується поширенням ідеї про законність та природність обкладання податками для забезпечення функціонування держави, відбувається формалізація

найважливіших засад оподаткування; кількість податків зменшується, вони стають більш одноманітними; відпрацьовуються технічні прийоми збирання податків.

Таким чином, на сучасному етапі розвитку світогосподарських відносин податки є невід'ємним атрибутом держави, що забезпечує виконання покладених на неї функцій.

Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) *податок* – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до чинного законодавства.

У правовій термінології використовуються дві категорії, що відображають грошовий платіж на користь держави, а саме податок і збір (плата, внесок).

Збір (плата, внесок) – це обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій (п. 6.2 ПКУ).

Однак у фінансовій термінології плата і внесок мають різний зміст.

Плата передбачає певну *еквівалентність відносин* платника з державою, тобто платник перераховує кошти до бюджету, одночасно отримуючи від держави певні *ресурси* чи *послуги*. Розмір плати залежить від обсягу наданих ресурсів (послуг). Наприклад, платою є плата за землю, рентна плата.

Внесок передбачає *цільове призначення* платежу, тобто для фінансування певних цілей. Наприклад, внесками є єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Нецільове використання цих внесків заборонене.

Як *фінансова категорія* податок не має цільового призначення та еквівалентності відносин і встановлюється для фінансування загальних

функцій держави. *Податкам властиві такі ознаки* (більшість із цих ознак властиві також і зборам):

- *обов'язковість* сплати (всі економічні агенти зобов'язані сплачувати податки і збори, крім випадків, визначених законодавством);
- *безеквівалентність* (індивідуальна безоплатність) (державою не бере на себе обов'язку щодо надання окремому платникові податку певного індивідуального еквівалента, рівного його платежу);
- *відсутність цільового призначення* (платникові податку невідомо, на фінансування яких саме потреб державою витратять одержані кошти);
- *регулярність стягнення* (податок вноситься періодично, у чітко встановлені законодавством терміни);
- *законодавча закріпленість* (податок встановлюється виключно державою на підставі закону);
- *примусовість сплати* (за порушення платником податку встановлених правил оподаткування передбачається відповідна відповідальність).

1.2 Функції, роль та значення оподаткування в економіці

У науковій літературі виділяють фіскальну, соціальну та регулювальну функції податків.

Фіскальна функція передбачає реалізацію основного суспільного призначення податків – формування грошових ресурсів держави для фінансування суспільних потреб. Цю функцію можна поділити на *контрольну* і *розподільну* підфункції.

Сутність *контрольної підфункції* полягає в організації надходження, обліку податків, а також оцінюванні ефективності кожного каналу податкових надходжень. Основна мета *контрольної підфункції* – досягнення своєчасної та повної за обсягом сплати податків до бюджету.

Сутність *розподільної підфункції* полягає в тому, що податки при надходженні до бюджету знеособлюються і потім розподіляються за призначенням залежно від потреб держави.

Соціальна функція полягає в підтримці соціальної рівноваги в суспільстві за допомогою зміни співвідношення між доходами окремих соціальних груп населення. Реалізуючи цю функцію, держава спрямовує кошти на користь слабших і незахищених категорій громадян за рахунок покладання податкового тягара на ті верстви населення, що є більш забезпеченими.

Виходячи з практики рівномірного й соціально справедливого розподілу податкового тягара виникли такі *системи оподаткування*:

- *система пропорційного оподаткування* – передбачає рівну частку податку в доходах громадянина незалежно від їх величини;
- *система прогресивного оподаткування* – чим більший дохід, тим більша частина коштів у вигляді податку сплачується громадянином до бюджету;
- *система регресивного оподаткування* – передбачає зменшення частки податку в міру збільшення доходу громадянина.

Соціальні наслідки цих систем оподаткування є протилежними. Найбільш соціально справедливими є прогресивні прибуткові податки. Однак ці податки можуть призвести до знищення стимулів для збільшення інтенсивності праці та збільшення доходів, і, як наслідок, зменшення коштів, що підлягають перерозподілу на користь малозабезпечених верств населення.

Регулювальна функція полягає в забезпеченні регулювання економічних процесів у державі за допомогою елементів податків (ставок податків, податкових пільг тощо). Цю функцію можна поділити на такі підфункції:

- *стимулювальна підфункція* – спрямована на підтримання розвитку економічних явищ, що виявляється через зміну об'єктів оподаткування, зменшення бази оподаткування, ставок податків, застосування податкових

пільг, звільнень від сплати податків тощо (наприклад, упровадження єдиного податку для стимулювання розвитку малого підприємництва);

– *стримувальна підфункція* – спрямована на встановлення перешкод для розвитку економічних явищ, що виявляється через запровадження податків на товари, які шкідливі для довкілля або здоров'я населення (наприклад, акцизний податок на тютюнові вироби та алкогольні напої), для захисту вітчизняного товаровиробника (наприклад, ввізне мито) тощо;

– *підфункція відтворного призначення* – спрямована на акумулювання коштів для відновлення та примноження наявних ресурсів (наприклад, плата за землю – на розвиток земельного господарства у державі).

1.3 Елементи податків

Елемент податку – це системна категорія податку, що розкриває його сутнісні характеристики. Можна виділити дві групи елементів податків: *функціональні та організаційні елементи*.

Функціональні елементи податків визначають функціонально-сутнісні особливості механізму стягнення податків. До них належать наступні.

Суб'єкт оподаткування – це особа, на яку прямо чи опосередковано покладено *податковий обов'язок* перед державою і яка несе на собі тягар зі сплати податку.

Суб'єктами оподаткування можуть бути:

– *платник податку* – це фізична особа (резидент і нерезидент України), юридична особа (резидент і нерезидент України) та її відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПКУ (ст. 15 ПКУ);

– *податковий агент* – це особа, на яку Податковим кодексом України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що

нараховуються (виплачуються, надаються) платникові, та перерахування податків до відповідного бюджету *від імені та за рахунок коштів платника податків*; податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПКУ для платників податків (ст. 18 ПКУ);

– *представник платника податку* – це особа, яка може здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, повинна бути засвідчена відповідно до чинного законодавства. Представник платника податків користується правами, встановленими ПКУ для платників податків (ст. 19 ПКУ);

– *носій податку* – це особа, на яку на кінцевому етапі процесу споживання покладається податковий тягар певного податку; носій податку формально не несе юридичної відповідальності за сплату податку, але є фактичним платником через механізм перекладання податку.

Об'єкт оподаткування – майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, за наявності яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку (ст. 22 ПКУ).

Базою оподаткування є конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються ПКУ для кожного податку окремо (ст. 23 ПКУ)

У ПКУ використовується термін «одиниця виміру бази оподаткування», тобто конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується *ставка податку*. Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування. Саме до бази оподаткування застосовують ставку податку для визначення його суми (ст. 24 ПКУ).

Необхідно зазначити, що терміни «об'єкт оподаткування» та «база оподаткування» відрізняються за своїм змістом. Якщо перший термін визначає юридичне поняття, тобто виражає податковий обов'язок та наявність платника податку, який його виконує, то база оподаткування – це економічне поняття і визначає розмір об'єкта оподаткування, до якого застосовують ставку податку. Наприклад, для земельного податку об'єктом є земельна ділянка, базою – нормативна грошова оцінка земельної ділянки, одиниця виміру бази оподаткування – гривні. Однак у деяких випадках об'єкт і база оподаткування збігаються: зокрема, у випадку податку на прибуток як об'єктом, так і базою оподаткування є прибуток.

Ставка податку – це розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування (ст. 25 ПКУ). Ставки класифікують за такими ознаками:

залежно від виду діяльності платника податку або об'єктів оподаткування:

- базова (основна, універсальна, єдина) – ставка, що визначена ПКУ такою для окремого податку (податок на додану вартість (ПДВ) – 20 %, податок на прибуток – 18 %). У випадках, передбачених ПКУ, під час обчислення одного й того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок (ст. 26 ПКУ);

- гранична – це максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений ПКУ (ст. 27 ПКУ): граничною, наприклад, є ставка податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що становить 1,5 % від мінімальної заробітної плати за кожен квадратний метр

нерухомості, проте за рішенням органів місцевого самоврядування для конкретної території може бути встановлена менша ставка в межах граничної; залежно від методу встановлення ставки податку:

– абсолютна (специфічна, тверда) – це ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування (п. 28.1 ПКУ);

– відносна (адвалорна, процентна) – це ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування (п. 28.2 ПКУ).

Організаційні елементи податків визначають процедурно-організаційні особливості механізму стягнення податку. До них належать наступні.

Податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності відповідних підстав. *Підставами для надання податкових пільг* є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (п. 30.1, 30.2 ПКУ).

У вітчизняній практиці існують наступні види податкових пільг:

а) податкове вирахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору;

г) звільнення від сплати податку та збору (п. 30.9 ПКУ).

Неоподатковуваний мінімум доходів громадян – це найменша частина бази оподаткування, яка повністю звільнена від сплати податку (17 грн).

Порядок обчислення податку. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів. Специфічні ставки, фіксовані ставки та показники,

встановлені ПКУ у вартісному вимірі, підлягають індексації в установленому порядку (ст. 29 ПКУ).

Податковий період – це період часу, з урахуванням якого відбуваються обчислення та сплата окремих видів податків і зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів. *Базовий податковий (звітний) період* – це період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації та сплачувати до бюджету суми податків і зборів, крім випадків, передбачених ПКУ, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку (ст. 33 ПКУ).

Податковими періодами можуть бути: календарний рік, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний квартал, календарний місяць, календарний день (ст. 34 ПКУ).

Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Платник податків зобов'язаний подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (п. 16.1.3 ПКУ).

Способами подання податкової звітності є: *дискретний* (окремо за кожний податковий період) і *наростаючим підсумком* (за декілька періодів). *Терміни подання* податкової звітності обумовлені тривалістю податкового періоду, а саме податкові декларації, крім випадків, передбачених ПКУ, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- *календарному місяцю* – упродовж 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- *календарному кварталу або календарному півріччю* – упродовж 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
- *календарному року* – упродовж 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

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

– календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців – упродовж 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (п. 49.18 ПКУ).

Строк та порядок сплати податку. Порядок сплати податків та зборів установлюється ПКУ або законами з питань митної справи для кожного податку окремо. *Способи сплати податку:* перерахування суми податку до бюджету в грошовій формі в національній валюті України; сплата податків та зборів здійснюється в готівковій або безготівковій формі, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 35 ПКУ).

Строк сплати податку – це період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов’язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, впродовж якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному законодавством.

Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов’язку платника податків визначається календарною датою. Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом перенесення встановленого законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі: відстрочення, розстрочення, податкового кредиту. Зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов’язку (ст. 31, 32 ПКУ).

Строки сплати податки поділяються на:

– *періодичні (деклараційні)* (встановлюються для кожного податку окремо, зазвичай упродовж 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової

декларації); *авансові* (передують граничним строкам подання декларації); *авансово-деклараційні* (рентна плата));

– *термінові* – податок сплачується до або після виникнення об'єкта оподаткування (мити);

– *періодично-термінові* (наприклад, податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) перераховується до бюджету податковим агентом під час виплати оподаткованого доходу платникові податку, але якщо оподатковуваний дохід надається не в грошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання)).

Такі елементи, як платники податків, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення й сплату податку є обов'язковими при встановленні податків і зборів (п. 7.1 ПКУ). Усі інші елементи встановлюються за необхідності.

1.4 Сутність та принципи побудови податкової системи

Податкова система – це сукупність загальнодержавних та місцевих податків, зборів і платежів, що справляються в установленому законодавством порядку. Податкова система України складається із загальнодержавних та місцевих податків і зборів. *Загальнодержавні податки і збори* – встановлюються ПКУ і є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених чинним законодавством.

До загальнодержавних належать такі податки та збори (ст. 9 ПКУ):

- *податок на прибуток підприємств;*
- *податок на доходи фізичних осіб;*
- *податок на додану вартість;*
- *акцизний податок;*
- *екологічний податок;*

- *рентна плата;*
- *мито.*

Місцеві податки і збори – встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов’язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. До місцевих податків належать (п. 10.1 ПКУ):

- *податок на майно (складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, плати за землю);*
- *єдиний податок.*

До місцевих зборів належать (п. 10.2 ПКУ):

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

Основою ефективного та злагодженого функціонування податкової системи є виважена нормативно-правова база. Так, податкове законодавство України складається з Конституції України; ПКУ; Митного кодексу України та інших законів із питань митної справи; чинних міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПКУ та законів із питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ. Якщо міжнародним договором, згода на обов’язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору.

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах (ст. 4 ПКУ):

- *загальності оподаткування* – кожна особа зобов’язана сплачувати встановлені законодавством податки та збори, платником яких вона є;

- *рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації* – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- *невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;*
- *презумпції правомірності рішень платника податку* – у разі якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, таке рішення повинне бути ухвалене на користь платника податків;
- *фіскальної достатності* – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- *соціальної справедливості* – встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- *економічності оподаткування* – встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;
- *нейтральності оподаткування* – встановлення податків та зборів способом, що не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків;
- *стабільності* – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися впродовж бюджетного року;

- *рівномірності та зручності сплати* – встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

- *єдиному підході до встановлення податків та зборів* – визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку.

Попри визначення принципів побудови податкового законодавства, закріплених у ПКУ, варто також проаналізувати принципи побудови податкової системи, визначені на наднаціональному рівні.

Так, згідно з міжнародною Програмою ООН були розроблені основи світового податкового кодексу, в якому визначені такі *принципи оподаткування*:

- єдиний постійний закон (податковий кодекс) на всі податки, відмова від окремих законів про конкретні податки;

- відмова від протекційних податків як умова інтеграції у світову економіку;

- відмова від податкових пільг та звільнень від податків, заміна їх у разі необхідності прямими субсидіями або трансфертами;

- урахування національних особливостей.

Крім того, для постсоціалістичних країн:

- орієнтація податку на прибуток фізичних осіб більше на критерії соціальної справедливості, ніж на мету одержання доходу;

- врахування фактору інфляції;

- створення ефективно діючої, чесно й компетентної податкової служби як елемента успішної податкової реформи.

1.5 Сутність, принципи та види податкової політики в державному регулюванні економіки

Податкова політика – це сукупність правових, економічних і організаційних заходів держави у сфері оподаткування щодо регулювання податкових відносин, спрямованих на забезпечення надходжень податків до централізованих фондів грошових ресурсів держави і стимулювання економічного зростання за допомогою податкових інструментів.

Проводячи податкову політику зазвичай ураховують наступні такі критерії, які забезпечують оптимальний вплив податкової політики на інтереси платників податків і держави:

- *фіскальну достатність*;
- *економічну ефективність*;
- *соціальну справедливість*;
- *стабільність*;
- *гнучкість* (необхідність своєчасного реагування на зміни в соціально-економічному житті суспільства).

Податкову політику поділяють на *дискреційну та недискреційну*.

Дискреційною є політика, за якої уряд свідомо вносить зміни до податкової системи і витрат бюджету з метою впливу на реальний ВВП, зайнятість, інфляцію. Таким чином, під час проведення дискреційної політики зміни в податковій системі залежать від рішень уряду.

Недискреційна бюджетно-податкова політика або політика «вмонтованих стабілізаторів» базується на теоретичному припущенні, що податкова система сама по собі має здатність автоматично впливати на економічний цикл, тому що навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються в разі зростання ВВП і зменшуються внаслідок його спаду, тобто має місце стабілізуючий ефект.

Виділяють також три *форми податкової політики*.

Політика максимальних податків. Під час проведення такої політики держава застосовує достатньо високі податкові ставки, скорочує податкові пільги і запроваджує нові податки з метою максимального збільшення суми податкових надходжень. За умови, якщо відсутні економічні, соціальні й політичні передумови для проведення політики максимальних податків (економічна криза, надзвичайний політичний стан, війна), виявляються негативні наслідки:

- скорочення фінансових ресурсів платників податків унеможлиблює економічне зростання й істотно скорочує обсяги розширеного відтворення в суспільстві;
- небажання платити високі податки спотворює податкову етику платника податку і породжує ухилення від сплати податків;
- масово розвивається тіньова економіка.

Політика економічного розвитку. Держава враховує не власні фіскальні інтереси, а більше уваги приділяє економічним інтересам платників податків. Послаблюючи податкове навантаження на бізнес, держава стимулює нарощення фінансових ресурсів у платників податків і створює умови для розширення суспільного відтворення. *Основна мета* такої політики – забезпечення економічного зростання за допомогою покращання інвестиційної активності за рахунок формування сприятливого податкового клімату. Але під час проведення цієї політики виникають такі недоліки:

- скорочення податкових надходжень призводить до недофінансування певних соціальних програм, освіти, охорони здоров'я, науки, а також зниження рівня фінансування суспільних благ;
- обмежується вплив держави на процеси споживання та зайнятості.

Така політика виправдовує себе лише за умови, якщо її використовують як засіб державного регулювання в період стагнації економіки.

Політика виважених податків полягає у встановленні такого рівня оподаткування, який би одночасно задовольняв фіскальні інтереси держави та економічні інтереси платників податків. Політика збалансування інтересів під

час проведення податкових інтервенцій потребує високої фіскальної техніки і податкової етики платників податків з одночасним системним контролем з боку держави за всім процесом оподаткування.

Контрольні запитання для самоперевірки знань

1. У чому полягає відмінність між такими парами понять, як «податок» та «збір», «плата» та «внесок»?
2. Охарактеризуйте основні ознаки податків.
3. Охарактеризуйте функції податків.
4. У чому полягає принципова відмінність між регуляторною та контрольною функціями податків?
5. Охарактеризуйте ключові елементи податків.
6. У чому полягає відмінність між платником та носієм податку?
7. Чим відрізняються такі елементи податків, як об'єкт та база оподаткування?
8. Охарактеризуйте відмінності між адвалорною та специфічною ставками податків. Наведіть конкретні приклади з вітчизняної податкової практики.
9. Які податки належать до загальнодержавних в Україні, а які – до місцевих?
10. Які елементи формують податок на майно?
11. Охарактеризуйте основні принципи побудови податкового законодавства України. Які з цих принципів виконуються найбільшою та найменшою мірою з вашої точки зору?
12. Що таке податкова політика держави?
13. Які види податкової політики можна виділити? У чому полягає відмінність між ними?
14. Охарактеризуйте форми податкової політики.
15. Яка з форм податкової політики є найбільш ефективною і чому?

Тести для самоконтролю знань

1. До загальнодержавних податків і зборів не належать:

- а) податок на доходи фізичних осіб;
- б) єдиний податок;
- в) податок на майно;
- г) туристичний збір.

2. Особою, на яку відповідно до ПКУ покладається обов'язок щодо обчислення, утримання та перерахування податків із доходів, які нараховують іншій особі, є:

- а) платник податків;
- б) носій податків;
- в) податковий агент;
- г) представник платника податків.

3. Для ПДВ календарний місяць є:

- а) строком подання звітності;
- б) податковим періодом;
- в) строком сплати податку;
- г) пільговим періодом.

4. Якщо зі 100 грн доходу Ви сплачуєте 10 грн податку, а з 200 грн доходу – 30 грн податку, то така система оподаткування є:

- а) прогресивною;
- б) регресивною;
- в) пропорційною;
- г) точно дати відповідь неможливо.

5. У контексті податку на майно (у частині плати за землю) земельна ділянка є:

- а) базою оподаткування;
- б) об'єктом оподаткування;
- в) предметом оподаткування;
- г) одиницею виміру бази оподаткування.

6. У межах спрощеної системи оподаткування ставка податку для 2-ї групи становить 20 % мінімальної заробітної плати, і за своєю природою є:

- а) специфічною;
- б) відносною;
- в) адвалорною;
- г) граничною.

7. Ставку податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань установлюється як фіксована величина щодо кожної одиниці виміру бази оподаткування, називають:

- а) абсолютною;
- б) відносною;
- в) адвалорною;
- г) граничною.

8. Прибуток держави (різниця між фіксованою державою ціною й затратами на виробництво та реалізацію) від реалізації монополізованих державою товарів – це:

- а) універсальний акциз;
- б) фіскальна монополія;
- в) мито;
- г) специфічний акциз.

9. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в Україні становить:

- а) 2 690 грн;
- б) 17 грн;
- в) 6 500 грн;
- г) 1 921 грн.

10. Політика, за якої уряд свідомо вносить зміни до податкової системи і витрат бюджету з метою впливу на реальний ВВП, зайнятість, інфляцію:

- а) недискреційна;
- б) політика виважених податків;
- в) дискреційна;
- г) політика економічного розвитку.

11. Форма податкової політики, за якої держава застосовує достатньо високі податкові ставки, скорочує податкові пільги і запроваджує нові податки з метою максимального збільшення суми податкових надходжень:

- а) політика економічного розвитку;
- б) дискреційна;
- в) політика виважених податків;
- г) політика максимальних податків.

12. В умовах економічної кризи чи надзвичайного стану виправданою є така форма податкової політики:

- а) політика максимальних податків;
- б) політика економічного розвитку;
- в) недискреційна;
- г) політика виважених податків.

13. Висока ймовірність та інтенсивність розвитку тіньової економіки є негативним наслідком такої форми податкової політики:

- а) недискреційної податкової політики;
- б) політики максимальних податків;
- в) політики економічного розвитку;
- г) політики виважених податків.

14. У період стагнації економіки найбільш виправданим є застосування такої форми податкової політики:

- а) політики максимальних податків;
- б) політики виважених податків;
- в) політики економічного розвитку;
- г) дискреційної податкової політики.

15. Установлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями характеризує такий принцип побудови податкового законодавства України:

- а) економічної ефективності;
- б) соціальної справедливості;
- в) стабільності;
- г) фіскальної достатності.

РОЗДІЛ 2

ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ

- 2.1 Сутність та завдання податкового планування та прогнозування.
- 2.2 Механізм та методи загальнодержавного податкового планування та прогнозування.
- 2.3 Система показників оцінювання якості податкової системи і виконання податкових надходжень.
- 2.4 Особливості корпоративного податкового планування та прогнозування.

2.1 Сутність та завдання податкового планування та прогнозування

Планування та прогнозування є взаємопов'язаними елементами єдиного процесу, спрямованого на передбачення майбутнього розвитку подій, а також розроблення конкретних заходів щодо досягнення цільових значень ключових показників ефективності. Варто зауважити, що ці поняття зазвичай використовують у парі, хоча кожний з них має свої особливості. Ключова відмінність полягає в тому, що прогнозування є основою для реалізації процесу планування.

Прогнозування – це процес, що передбачає майбутнє відображення дійсності. Хоча прогноз визначає параметри розвитку з достатньою точністю, однак розкриває альтернативи, позитивні й негативні тенденції, суперечності та встановлює умови, за яких забезпечується вирішення поставлених завдань.

Завданням прогнозу є формування об'єктивного, достовірного уявлення про процеси, що відбудуться в майбутньому за певних умов. Постійне бачення перспективи дає можливість своєчасно виявити ризики і вжити заходів щодо уникнення їх негативних наслідків.

Податкове прогнозування – це один із напрямів державного прогнозування, що ґрунтується на результатах наукових досліджень звітних та аналітичних даних, одержаних під час податкового процесу.

Натомість *податкове планування* – це елемент податкового менеджменту, що формує підґрунтя для ухвалення оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування. Під час реалізації податкового планування потрібно не лише передбачити результат, якого необхідно досягти в процесі управління податковими потоками, а й повинен бути визначений найефективніший спосіб його досягнення. Конкретні способи формує система управління, спираючись на певні уявлення про те, як функціонуватиме керований об'єкт у планованому періоді. Саме тому під час управління будь-якими соціально-економічними процесами планування завжди супроводжується прогнозуванням, основою якого є узагальнення та аналіз наявної інформації з подальшим моделюванням можливих результатів розвитку подій.

Державне податкове планування є сукупністю форм і методів визначення економічно обґрунтованих (оптимальних) податкових параметрів і рішень відповідних державних органів управління, спрямованих на реалізацію функцій податків та забезпечення максимально можливого обсягу податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів у межах заданих параметрів податкового потенціалу.

Державне податкове планування складається з таких процесів:

- державного податкового прогнозування;
- оперативного (на місяць, квартал), поточного (на один фінансовий рік) і стратегічного (довгострокове) державного податкового планування, а також зведеного державного податкового планування (розроблення концепції податкової політики);
- податкового бюджетування (складання бюджетів держави);
- раціонального використання отриманих додаткових податкових доходів на фінансування ефективних витрат.

Отже, податкове прогнозування і планування доцільно розглядати як єдиний процес, у межах якого відбуваються регулярне коригування рішень, перегляд заходів щодо досягнення намічених показників на основі безперервного контролю й моніторингу змін. *Мета державного податкового планування і прогнозування* полягає в забезпеченні реалізації всіх функцій податків, включаючи максимальний рівень сплати запланованих обсягів податкових надходжень за всіма їх видами, а також в оптимальному за обсягом, складом і структурою фінансовому забезпеченні витратних повноважень органів влади всіх рівнів у межах реалізації концепції державної економічної, фінансової, соціальної та податкової політики.

Державне податкове планування і прогнозування вирішує такі основні завдання:

- формування правового поля та податкового законодавства;
- побудова раціональної податкової системи з огляду на конкретні соціально-економічні ситуації, що базується на оптимальних параметрах сукупного податкового тягаря і структури системи податків;
- оптимізація об'єктів оподаткування та податкової бази;
- розроблення раціональної системи податкових пільг;
- розроблення бюджету на майбутній фінансовий рік і середньострокову перспективу.

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

2.2 Механізм та методи загальнодержавного податкового планування та прогнозування

Завдання податкового планування та прогнозування відрізняються залежно від того, хто їх ставить – державні органи чи керівники

підприємницьких структур. Відповідно сферу податкового планування та прогнозування поділяють на *загальнодержавне податкове планування*, основним завданням якого є регламентація оподаткування і контроль за сплатою податків, зборів та обов'язкових платежів, та *корпоративне податкове планування*, основним завданням якого є сплата податків, зборів та обов'язкових платежів, а також їх оптимізація. Між загальнодержавним та корпоративним податковим плануванням і прогнозуванням є органічний зв'язок, тому що, незважаючи на протилежність їх економічних інтересів, загальна стратегія в них одна – забезпечити стає економічне зростання країни в цілому.

Таким чином, *корпоративне податкове планування і прогнозування* спрямовані на дослідження ендогенних та екзогенних факторів, що можуть впливати на управлінські рішення у сфері податкової оптимізації, аналізі тенденцій їх розвитку у попередніх періодах та вибір найбільш оптимального варіанту оподаткування, що забезпечить мінімізацію податкового навантаження в межах чинного правового поля.

Водночас *державне податкове прогнозування і планування* базуються на оцінюванні ефективності податкової системи з позиції виконання нею фіскально-регуляторних завдань та впливу на економіку, а також на аналізі причин розходжень між плановими та фактичними показниками податкових надходжень.

Розроблення поточних завдань у сфері оподаткування на відповідний плановий період містить низку взаємопов'язаних дій:

- пошук варіантів податкового режиму з урахуванням тенденцій, що склалися в економіці за минулий період;
- оцінювання варіантів оптимального оподаткування, їх ранжування за податковими групами, типами фінансово-господарської діяльності, групами платників податків, окремими територіями тощо;
- обґрунтування переваг варіанту майбутніх режимів оподаткування;

- розрахунок проєкту податкових надходжень з урахуванням результатів проведених експертиз виконання бюджету попереднього року;
- обговорення прийнятих урядом і парламентом витратних зобов'язань за відповідними статтями бюджетної класифікації, уточнення й ухвалення на основі кінцевих погоджень бюджетних доходів відповідних законів.

У розрахунках конкретних сум податкових надходжень велике значення мають три принципові моменти:

- детальне вивчення позитивних і негативних проявів у взаємовідносинах платників податків із фіскальними органами;
- проведення факторного аналізу в системі бюджетно-податкових відносин для виявлення впливу системи оподаткування загалом, її окремих елементів і податків на показники фінансово-господарської діяльності й навпаки;
- попереднє оцінювання можливості виникнення непередбачуваних економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, антагонізму між цілями платників податків та бюджетними цілями. Розроблення комплексу заходів, спрямованих на їх згладжування або цілковите усунення.

Методи планування і прогнозування податків

У більшості класифікаційних схем методи податкового планування і прогнозування поділяють на два основних класи:

- суб'єктивні (експертні) (ґрунтуються на попередньому збиранні інформації (анкетування, інтерв'ювання, опитування) та її обробленні, а також на судженнях експертів щодо поставленої проблеми);
- методи, що базуються на моделях:
 - каузальні методи (методи безпосереднього факторного моделювання) (дослідження пошукових і

нормативних моделей прогнозованого об'єкта щодо очікуваних чи намічених змін у його стані);

– некаузальні методи (методи екстраполяції) (вивчення попереднього розвитку об'єкта і перенесення закономірностей його розвитку в минулому і сьогодні на майбутнє).

Суб'єктивні методи прогнозування (якісні чи експертні) ґрунтуються на здогадках, досвіді та інтуїції, не слідуєть суворим правилам і спираються на неформальні міркування експерта. У межах використання цієї групи методів цілком можливою є ситуація, за якої на основі ідентичної інформації дві різні особи сформуєть різні суб'єктивні прогнози. Однак, це не означає, що їх прогнози є неточними, проте в разі випадку існує необхідність більш глибокого дослідження причин та передумов розбіжності позицій експертів.

Загалом можна виділити два методи експертних оцінок: *індивідуальний і груповий*.

Метод індивідуальних експертних оцінок (метод погодження оцінок) полягає в тому, що кожен експерт дає оцінку незалежно від інших експертів, а потім ці оцінки узагальнюються на основі застосування спеціальних процедур.

Метод групових (колективних) експертних оцінок ґрунтується на спільній роботі експертів та отриманні сумарної оцінки від усієї групи спеціалістів загалом. Найвідомішим методом колективних експертних оцінок є *метод «Делфі»*, розроблений у США. Він ґрунтується на виявленні узгодженої оцінки експертної групи за допомогою автономного опитування кожного з членів декількома турами з повідомленням експертам результатів попереднього туру для додаткового обґрунтування оцінки експертів у наступному турі.

Отже, *суб'єктивні методи прогнозування* потребують дуже мало додаткової інформації, оскільки респонденти використовують свої власні алгоритми побудови прогнозів, а тому їх доцільно в умовах обмеженості об'єктивної аналітичної інформації та у разі, якщо об'єкт прогнозування дуже

простий або дуже складний і його прогностичний стан та поведінку можна визначити інтуїтивно з певною часткою ймовірності.

Базовані на моделях прогнози ґрунтуються на формалізованих взаємозв'язках між відібраними змінними. Виділяють *каузальні та некаузальні моделі*.

Некаузальні моделі дозволяють спрогнозувати закономірності розвитку певного явища чи процесу з урахуванням їх волатильності в минулих періодах.

До некаузальних методів (моделей) належать:

- модель «без змін» (майбутнє значення змінної прирівнюється до її теперішнього значення; ця модель просто екстраполює наявну ситуацію);
- модель Бокса – Дженкінса (поточне значення змінної є функцією від набору її минулих значень);
- моделі часових рядів (застосовують за наявності значень змінних за значний період часу, умовою використання яких є відносно стабільна тенденція в минулому).

Існують такі моделі часових рядів:

- ковзне середнє (простого середнього і зваженого середнього);
- експоненціальне згладжування (враховують відхилення попереднього прогнозу від реального показника);
- проектування тренду (побудова лінії тренду, що найменше відхиляється від масиву точок, заданого часовим рядом).

Прогнозування *за допомогою трендів* є одним із найбільш простих методів статистичного прогнозування. Методика побудови *трендових моделей* – це поєднання якісного економічного аналізу і формальних математико-статистичних процедур. Останні містять вибір класу функцій тренда, відбір яких здійснюється з орієнтиром на виявлений тип зміни досліджуваного показника в ретроспективі. Далі за допомогою регресійного аналізу оцінюють параметри функцій тренду, а потім – наближеність тренду до динамічного ряду, що апроксимується, за допомогою декількох формальних критеріїв (коефіцієнта детермінації, залишкової дисперсії, суми

квадратів відхилень). Після аналізу залишкового компонента динамічного ряду на виконання певних вимог обирають функцію тренду, за допомогою якої здійснюють прогнозні розрахунки.

Основна перевага *некаузальних моделей* полягає в їх дешевизні та відносній простоті. Недоліком є те, що такі моделі не показують причин зміни показників і базуються на припущенні збереження в майбутньому тенденції минулого.

У разі використання *каузальних моделей* прогнозована величина є функцією великої кількості змінних. Зазвичай це потребує більших обсягів даних й істотно більших інтелектуальних, фінансових витрат, а також більше часу, ніж у разі застосування некаузальних моделей. Каузальні моделі намагаються пояснити поведінку досліджуваної системи за допомогою виявлення зв'язків між різними змінними (чинниками).

Існує велика кількість каузальних методів прогнозування, з яких виділяють три основні:

- регресійні економетричні методи;
- імітаційні моделі;
- теорія ігор.

Регресійні моделі відображають залежність результативного показника (наприклад, величини податкових надходжень) від динаміки одного або декількох чинників. Розрізняють моделі *однофакторні* та *багатофакторні*.

Для більш довготривалих прогнозів потрібно застосовувати інші методи, зокрема, будувати складні *імітаційні моделі*, за допомогою яких можна розраховувати податкові наслідки різних управлінських дій і на цій основі обирати найбільш оптимальні їх комбінації. Можливе застосування *сценарного методу* прогнозування, коли на основі кількісної та якісної інформації розробляють альтернативні перспективи майбутнього соціально-економічного розвитку країни, регіону або території і на цій основі прораховують податковий потенціал за кожним сценарієм. Крім того, в практику податкового менеджменту впроваджують і такі *економіко-*

статистичні методи: методи теорій ігор, масового обслуговування, стохастичного й лінійного програмування тощо. Найчастіше їх застосовують під час визначення стану податкової дисципліни.

Взагалі кількість методів, застосовуваних у податковому плануванні та прогнозуванні, достатньо велика – близько 200. Різні вчені по-різному їх класифікують, ідентичним методам присвоюються різні назви, що значно ускладнює процес їх вивчення.

Оскільки структура податкових надходжень як в Україні в цілому, так і в регіонах характеризується високою часткою непрямих податків, важливого значення набуває прогнозування надходжень за такими великими класифікаційними групами, як *непрямі й прямі податки*.

Прогноз надходжень *податку з доходів фізичних осіб* здійснюється на основі показників *середньомісячної чисельності працівників* (зайнятих загалом в економіці країни або регіону, залежно від масштабу прогнозного завдання), *середньомісячної оплати праці* (у країні, регіоні, районі), *ставки податку, пільгової частини оплати праці*.

Основою прогнозу *чисельності працівників* є показник чисельності згідно з даними статистичних органів за звітний період, що передують прогнозованому, з урахуванням можливих змін чинників, що впливають на чисельність зайнятих. До таких чинників належать: зміни обсягів виробництва продукції, продуктивності праці, кількісний склад працівників, трансформація форм власності підприємств, демографічні чинники тощо.

Суму *оплати праці* на прогнозований період розраховують як добуток чисельності зайнятих працівників, середньомісячної оплати праці та кількості місяців року. З метою оподаткування її необхідно скоригувати. У короткотермінових прогнозах частку пільгової оплати праці приймають на рівні звітного періоду, оскільки, з одного боку, прямий прогноз пільгової частини оплати праці трудомісткий, а з іншого – як свідчить аналіз ретроспективних даних, ця частка достатньо стабільна в часі.

Прогнозовану суму *податку з доходів фізичних осіб* розраховують як добуток оподаткованої податком оплати праці та ставки податку.

Прогноз *податку на прибуток підприємств* здійснюють з урахуванням чинників, що визначають динаміку оподаткованого прибутку (*ВВП, обсяг промислової продукції, загальний обсяг товарообігу, індекси цін промислової та іншої продукції, темпи інфляції, матеріаломісткість, трудомісткість* тощо). Прогнозований розмір прибутку визначають коригуванням показника, що склався у звітному періоді, на розраховуваний коефіцієнт відставання.

Найбільш складними є прогнози розрахунки *податку на додану вартість*. Це обумовлено відносно великою кількістю чинників, що впливають на формування доданої вартості, а також іншими обставинами. *Додана вартість* враховує оплату праці працівників матеріальної сфери, що входить до складу витрат виробництва та обігу, нарахування на оплату праці, амортизаційні відрахування, прибуток, акцизи та інші грошові витрати.

В основу розрахунків прогнозованих *акцизних надходжень* покладений прогноз обсягів виробництва підакцизних товарів, передбачуваний рівень оптових цін на них і ставок акцизів.

Разом з тим, додана вартість повинна бути скоригована на величину доданої вартості за обсягом *неоподатковуваних ПДВ операцій*. Зазначена частина доданої вартості суттєво залежить від специфіки регіону, спеціалізації підприємств, обсягу експорту продукції тощо.

2.3 Система показників оцінювання якості податкової системи і виконання податкових надходжень

Для характеристики якості податкової системи і рівня податків в певній країні широко застосовується такий показник, як *податкове навантаження* (податковий тягар).

Податкове навантаження – це міра, ступінь, рівень економічних обмежень, створюваних відрахуванням коштів на сплату податків,

відволіканням їх від інших можливих напрямів використання; тягар, що накладається будь-яким платежем.

Як економічне поняття податкове навантаження пов'язане з процесами формування та використання ВВП країни, з пропорціями його розподілу і перерозподілу. *Податкове навантаження (ПН)* визначають як частку (у відсотках) фактичних податкових надходжень (P_{ϕ}) у ВВП:

$$ПН = \frac{P_{\phi}}{ВВП} \cdot 100 \% \quad (2.1)$$

Податкові надходження (P_{ϕ}) включають платежі, що класифікуються за бюджетною класифікацією України як податкові надходження, а також неподаткові надходження, які мають характер податків (наприклад, державне мито).

Як відомо, внески підприємств на соціальне страхування можуть займати значну частку фіскальних платежів. У зв'язку з цим для врахування загального рівня оподаткування часто використовують показник *податкового навантаження, що враховує усі фіскальні платежі*, зокрема, внески до державних цільових фондів (ДЦФ):

$$ПН = \frac{P_{\phi} + ДЦФ}{ВВП} \cdot 100 \% \quad (2.2)$$

Чим вищий рівень податкового навантаження, тим менше доходів залишається в підприємств і населення для виробничого, соціального та особистого споживання, а значна частина вартості створеного продукту концентрується в державі й навпаки.

Оптимальний рівень податкового навантаження – це такий його рівень, за якого платники податків відносно безболісно для своїх фінансів погоджуються сплачувати встановлені податки, одержуючи адекватну

кількість та якість суспільних благ. Оптимальний податковий тягар і податкові межі (верхня й нижня) є індивідуальними для кожної окремо взятої країни та певних періодів її розвитку.

Показник частки сплачених податків у ВВП є зручним для цілей проведення міжнародного порівняльного аналізу податкового навантаження, однак не дає повного та об'єктивного уявлення про специфіку розвитку податкових процесів у конкретній країні, а тому він непридатний для цілей визначення пріоритетів ефективної податкової політики.

Податкове навантаження можна розраховувати за *всією сукупністю встановлених податків*, за *окремими їх групами і видами*, а також для *сукупного платника податків та окремих їх груп* (підприємств і фізичних осіб, галузей і сфер діяльності).

Деякі науковці пропонують у чисельнику показника податкового навантаження відображати суму *нарахованих*, а не сплачених податків, адже на платника податків тисне не стільки тягар податків, які він згоден заплатити або вже заплатив, скільки тягар податкових платежів, які він потенційно за законом зобов'язаний сплатити.

Методично суму *нарахованих податків* можна визначити додаванням сум податкових платежів, що *фактично надійшли* до бюджетів різних рівнів та *заборгованості* з податків і зборів. Остання продовжує тиснути на платників податків, оскільки повинна бути обов'язково погашена ними.

Характеристика податкового навантаження на фактори виробництва і споживання здійснюється за допомогою ефективних ставок податків (*ЕСП*), що характеризують ступінь використання різними податками (групами податків) потенційної бази оподаткування (споживання, праці, капіталу). Це дає можливість відстежувати напрямки перекладання податків.

Методологія розрахунку ефективних податкових ставок наступна:

- ефективна ставка податків на споживання (*ЕСП_c*)

$$ЕСП_c = \frac{\Pi_c}{КСВ} \cdot 100 \% \quad (2.3)$$

де Π_c – податки на споживання;

$КСВ$ – кінцеві споживчі витрати домогосподарств;

– ефективна ставка податків на працю ($ЕСП_n$)

$$ЕСП_n = \frac{\Pi_n}{ЗП} \cdot 100 \% \quad (2.4)$$

де Π_n – податки на працю;

$ЗП$ – повна компенсація працівникам, у т.ч. заробітна плата;

– ефективна ставка податків на капітал ($ЕСП_k$)

$$ЕСП_k = \frac{\Pi_k}{K} \cdot 100 \% \quad (2.5)$$

де Π_k – податки на капітал;

K – оподаткований дохід від капіталу і прибуток в економіці.

Для оцінювання податкової політики використовують такий показник, як надлишкове податкове навантаження ($НПН$), що характеризує втрату ефективності для суспільства внаслідок уведення податкових пільг, наявності податкових боргів тощо:

– в абсолютній формі

$$НПН = \Pi_{потенц} - \Pi_{ф} \quad (2.6)$$

де $\Pi_{потенц}$ – потенційні податкові надходження;

$\Pi_{ф}$ – фактичні податкові надходження.

– у відносній формі

$$НПН = \frac{П_{потенц}}{ВВП} - \frac{П_{ф}}{ВВП} = \frac{П_{потенц} - П_{ф}}{ВВП} \quad (2.7)$$

де $П_{потенц}$ – потенційні податкові надходження;

$П_{ф}$ – фактичні податкові надходження.

Отже, аналіз виконання бюджетних надходжень є вирішальним фактором, спроможним впливати на позитивне розв'язання проблеми недонадходження податкових платежів.

2.4 Особливості корпоративного податкового планування та прогнозування

Для суб'єктів господарювання рушійною силою податкового планування є їх прагнення уникнути або зменшити суму платежів до бюджету, а основною метою – мінімізація податкових відрахувань. З іншого боку, держава зацікавлена не допустити скорочення надходжень податкових сум до бюджету, а її основною метою стає максимізація податкових потоків до бюджету. Пошук оптимуму в цих протилежних напрямках – це довготривалий процес домовленості інтересів, учасниками якого є платники податків та держава.

Корпоративний податковий менеджмент – це система управління податковими потоками підприємства, що передбачає розроблення управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності.

Метою корпоративного податкового менеджменту є розроблення податкової політики підприємства залежно від його економічної стратегії та напрямів діяльності, а також визначення такої системи податків, яка б дала можливість максимізувати чистий прибуток за мінімального обсягу податкових платежів на підставі ухвалення ефективних управлінських рішень.

Крім того, корпоративний податковий менеджмент повинен вирішувати проблеми управління взаємовідносинами підприємств із державою, що виникають із приводу сплати податкових платежів.

Податкове планування – це елемент податкової політики підприємства, що являє собою процес аналізу різних податкових альтернатив і розроблення на основі його результатів легальних, систематичних, планових дій, спрямованих на оптимізацію податкових зобов'язань у поточному та майбутніх податкових періодах із метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Особливості податкового планування.

По-перше, будучи складовою частиною системи фінансового менеджменту, податкове планування займає в ній специфічне місце, оскільки податковий аспект присутній у будь-якому сегменті управління фінансами суб'єктів господарювання.

По-друге, оскільки податкові відносини як складова частина фінансових виникають на перерозподільній стадії відтворювального процесу і є завершальною ланкою будь-якого підприємницького рішення, податковому плануванню як складовій частині фінансового менеджменту властива обмежена самостійність. Як контрольна функція фінансів виявляється лише в процесі формування і використання централізованих та децентралізованих грошових фондів, так і податкове планування проявляється лише в процесі здійснення відповідних видів діяльності та рішень. Таким чином, податкове планування, не маючи чіткого самостійного характеру, впливає на ухвалення підприємницьких рішень та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності організацій.

По-третьє, податкова економія збільшує власні фінансові ресурси підприємства, тому кінцевою метою податкового планування є не лише і не стільки оптимізація податків, а підвищення фінансової стійкості в рамках досягнення основних цілей підприємницької діяльності.

Під час здійснення податкового планування потрібно дотримуватися таких *принципів* фінансової економії:

- сплачувати мінімально можливий платіж;
- перераховувати кошти в останній день періоду, встановленого для сплати податків;
- аналізувати систему оподаткування підприємства на предмет можливості зниження податкової бази;
- застосовувати всі доступні податкові пільги та спеціальні режими, встановлені законодавством;
- аналізувати облікову політику підприємства з точки зору зв'язку з оподаткуванням.

Таким чином, податкове планування дозволяє оптимізувати суму сплачених податків та уникнути економічних збитків, пов'язаних із виплатою штрафів на користь держави.

Податкове планування передбачає розроблення податкової політики підприємства, методи податкового регулювання і внутрішнього податкового контролю, застосовуваних підприємством. До *інструментів податкового планування* належать: методи податкового бюджетування, використання податкових пільг та інших незаборонених законодавством способів мінімізації податків, реалізація податкової політики підприємства та організація ефективного податкового обліку.

Якщо *податкова оптимізація* – це мета корпоративного податкового менеджменту, то *податкове планування* – це комплекс методів, інструментів, за допомогою яких досягається його мета.

Основними засадами податкового планування є:

- 1) облік основних напрямків розвитку податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави;
- 2) розроблення облікової політики підприємства та проведення договірних компаній з урахуванням їх податкових наслідків;

3) правильне та повне використання всіх установлених законом пільг, звільнення від податків і виконання обов'язків платників податків;

4) оцінювання можливостей отримання відстрочення та розстрочення сплати податків, а також різних податкових та інвестиційних податкових кредитів.

Відповідно до поставленої мети можна виділити такі *завдання корпоративного податкового менеджменту*:

- розроблення та реалізацію податкової стратегії;
- управління податковими витратами;
- розроблення правил ведення податкового обліку;
- виявлення, оцінювання та мінімізацію податкових ризиків;
- контроль за правильністю, своєчасністю та повнотою нарахування податків і заповнення податкової звітності;
- контроль за додержанням графіків сплати податків та подання податкової звітності;
- узгодження заходів податкового менеджменту із загальною економіко-виробничою стратегією суб'єкта господарювання;
- аналіз ефективності заходів податкового менеджменту та розроблення системи показників для її оцінювання.

До основних функціональних елементів корпоративного податкового менеджменту належать:

- податкове планування – розроблення та додержання податкового календаря, стратегічного плану податкових платежів на основі використання податкового законодавства;
- податковий аналіз – аналіз чинної системи оподаткування, вивчення динаміки податкових платежів, тенденцій їх розвитку, оцінювання ефективності податкового планування, аналіз податкового навантаження та податкових ризиків;
- податковий облік та звітність – процес реєстрації та підбору даних для господарських операцій, на основі якого формується податкова звітність;

– податковий контроль – моніторинг господарських операцій, аналіз відхилень фактичних і планових податкових показників.

Методи управління податковими зобов'язаннями організації:

– *економіко-правові* – вибір виду діяльності, вибір організаційно-правової форми, вибір і підготовка основних контрактів;

– *фіскальні* – використання податкових пільг та звільнень. Крім пільг, що надаються за окремими податками, має значення й неподаткове законодавство;

– *облікові* – облікова політика є важливим інструментом управління обсягом податків, сплачуваних підприємством. Зокрема, велике значення мають способи оцінювання і порядок списання на витрати;

– *фінансово-контрольні* – організація внутрішнього контролю в організації, зокрема податковій сфері. Реалізуються індивідуально в кожній конкретній організації.

Етапи корпоративного податкового планування:

1) визначення виду та напрямків економічної діяльності підприємства, вибір контрагентів;

2) дослідження особливостей оподаткування в різних регіонах;

3) вибір організаційно-правової форми підприємства;

4) аналіз потенційної бази оподаткування та визначення можливостей її зменшення за рахунок установлених податкових пільг;

5) дослідження податкових пільг та знижок, установлених чинним законодавством;

6) аналіз форм та можливостей взаємодії з контрагентами підприємства (аналіз договорів);

7) аналіз відповідальності підприємства за можливі податкові правопорушення;

8) приведення бухгалтерського обліку й звітності у відповідність до діючих норм;

9) складання і контроль за виконанням податкового календаря;

10) дослідження ефективності використання активів та прибутків підприємства, недопущення переплати податкових платежів;

11) прогнозування податкових платежів, сплачених у результаті господарської діяльності;

12) оцінювання ефективності податкового планування підприємства.

Однією з класифікацій податків у контексті їх мінімізації є *класифікація податків стосовно їх стану щодо собівартості*:

1) *податки, що містяться «всередині» собівартості*. Зменшення таких податків призводить до зниження собівартості та збільшення податку на прибуток. У результаті ефект від мінімізації таких податків є, але він частково нівелюється збільшенням податку на прибуток;

2) *податки, що знаходяться «поза» собівартістю (ПДВ)*. Мінімізація виплат за ПДВ полягає не лише в мінімізації виручки (з якої виплачується ПДВ), а й у максимізації ПДВ, який йде в залік (ПДВ, виплачений усім постачальникам) і компенсується компанії;

3) *податки, що знаходяться «над» собівартістю (податок на прибуток)*. Для мінімізації цих податків потрібно поставити за мету зменшення ставки податку (за допомогою зміни юрисдикції чи статусу особи з юридичної на фізичну), а також формального зменшення бази оподаткування. Водночас можливе збільшення податків «усередині» собівартості.

4) *податки, що виплачуються з чистого прибутку*. Для оптимізації цих податків підприємці прагнуть до зменшення ставки і бази оподаткування.

Особливості організаційного забезпечення корпоративного податкового планування:

Податковий тягар становить 10–15 % ВВП (або загального чистого доходу підприємства):

- потреба в податковому плануванні мінімальна;
- за податковими платежами слідкує лише головний бухгалтер або його заступник.

Податковий тягар становить 20–35 % ВВП (або загального чистого доходу підприємства):

- дрібним і середнім фірмам бажано мати спеціального працівника;
- великим фірмам – групу працівників, які займаються винятково питаннями контролю за податковими зобов'язаннями підприємства;
- необхідність постійного контролю з боку фінансового директора або головного бухгалтера підприємства.

Податковий тягар становить 40–50 % ВВП (або загального чистого доходу підприємства):

- податкове планування стає важливим елементом фінансово-планової роботи на підприємстві;
- всі рішення ухвалюються з урахуванням податкового фактору;
- на великих і середніх фірмах обов'язково є наявність групи або відділу податкового планування;
- участь в експертизі рішень щодо фінансово-господарської діяльності підприємства і зовнішніх податкових консультантів.

До складу підрозділів (груп або відділів) із податкового планування можуть входити:

- *фінансисти (економісти)*, які розробляють схеми податкового планування та оцінюють їх можливу ефективність;
- *бухгалтери* – аналізують особливості бухгалтерського обліку операцій, визначених схемами податкового планування з урахуванням норм чинного податкового законодавства і положень бухгалтерського обліку;
- *юристи* – готують необхідні документи для оформлення та виконання угод, а також аналізують правові наслідки застосування схеми податкового планування.

Якщо відділ податкового планування на підприємстві не створюється, до реалізації окремих схем мінімізації податкових платежів доцільно залучати, крім керівника підприємства, юриста, бухгалтера і фахівця з податкового планування.

Кожен з учасників оптимізації податкових платежів виконує *чітко визначені функції*:

- *керівник підприємства* визначає необхідність застосування схеми податкової оптимізації, дає завдання посадовим особам проаналізувати можливості її реалізації, очікувані фінансові та правові наслідки;
- *юрист* перевіряє відповідність схеми податковому законодавству, визначає її правові наслідки, складає документацію, пов'язану з укладенням угоди;
- *бухгалтер* аналізує особливості бухгалтерського обліку, податкової та фінансової звітності, визначає прогнозу суму податків;
- *фахівець із податкового планування* аналізує інформацію про всі умови реалізації схеми, дає оцінку щодо доцільності її реалізації.

Податкове планування на підприємстві умовно можна поділити на стратегічне та поточне.

Стратегічне податкове планування передбачає вибір місця реєстрації, його територіальне розташування, юрисдикцію, вибір організаційно-правової форми та видів діяльності, визначення часток і складу засновників, формування внутрішньої організаційної структури фірми.

Поточне податкове планування – це вибір облікової політики фірми, форм оплати праці найманих працівників, найоптимальнішої стратегії і тактики під час укладання господарських договорів, планування податкових платежів, безпосереднє застосування схем з оптимізації податкових платежів.

Особливості податкового планування під час створення юридичної особи

Податкове планування під час вибору країни для створення підприємства

Завдання: вибір країни для базування компанії, виходячи з визначеної для неї сфери діяльності.

У контексті вибору місця для базування компанії враховується:

- абсолютний рівень податків;
- особливості податкового законодавства даної країни;
- можливість переведення доходів між країнами (без їх оподаткування);
- умови існуючих податкових угод тощо.

Податкове планування під час вибору організаційної структури транснаціональної компанії

Завдання: вирішити питання щодо кількості структурних підрозділів залежно від поставленої мети та можливостей.

1. Одна корпорація з відділеннями в різних країнах; кілька довірчих компаній із холдингом у країні, з можливими посередницькими компаніями в третіх країнах.

2. Група компаній, пов'язаних взаємною участю в капіталі один з одним, без явно виділеного центру.

Здійснюючи податкове планування на міждержавному рівні, потрібно керуватися наступними правилами:

- необхідно по можливості надавати перевагу режиму обкладання податком індивідуальних доходів, режиму обкладання корпоративним податком;
- доцільно уникати статусу резидента в країні отримання найбільших доходів;
- не варто поспішати з інкасацією доходів і репатріацією прибутків: відстрочення податку інколи рівнозначне звільненню від податку;
- переміщення капіталів бажано здійснювати у формі руху капіталу, а не доходів чи прибутків;
- під час порівняння податкових режимів різних країн більше уваги необхідно приділяти правилам розрахунку оподатковуваного доходу, а не податковим ставкам.

Способи податкової оптимізації під час створення юридичної особи в межах національного законодавства – використання спеціальних економічних зон, територій пріоритетного розвитку і технологічних (наукових) парків.

Складові та принципи здійснення поточного податкового планування на підприємствах

Поточне податкове планування складається з таких елементів:

- використання податкових звільнень та пільг за основними податками з урахуванням зміни податкового законодавства з метою оперативного реагування на ці зміни, включаючи реорганізацію підприємства;
- використання оптимальних форм договорів під час планування операцій, що опосередковують підприємницьку діяльність організації;
- розроблення облікової політики для цілей оптимізації оподаткування;
- ухвалення рішення щодо найбільш раціонального розміщення активів та прибутку, напрямків інвестування та джерел акумулювання коштів, оскільки правильне розміщення прибутку і капіталу дозволяє отримати додаткові податкові пільги, а в окремих випадках забезпечити повернення частини сплачених податків.

Усі зазначені вище фактори враховують під час моделювання податкового тягаря суб'єкта господарювання на оптимальному для нього рівні залежно від етапу розвитку підприємства і цілей, що стоять перед ним.

У загальному вигляді *реалізація поточного податкового планування* полягає в складанні податкових планів, кожний із яких включає як мінімум чотири ключових пункти:

- календар платника за кожним видом податків;

- перелік заходів з оптимізації податкових потоків, уповноважених виконавців, часові параметри реалізації оптимізаційних заходів, ресурси та інструментарій, необхідні для виконання зазначених заходів;
- графік податкових виплат за кожним видом податків з урахуванням заходів з оптимізації податкового портфеля;
- перелік заходів з інформатизації та підвищення компетентності уповноважених та відповідальних за податкове планування осіб.

Відповідальність за реалізацію податкового планування на більшості українських підприємств покладено на фахівців фінансового відділу (служби) або бухгалтерії. Раціонально, якщо на підприємстві, зокрема, в його фінансовій службі (а у великих холдингових структурах – у спеціально створеній податковій службі), управлінням податками займаються податкові менеджери. Вони для ефективної роботи в податковій галузі повинні мати відповідний теоретичний інструментарій податкового планування.

До *спеціальних принципів*, що визначають податкове планування на підприємстві, належать:

1) *принцип законності*. Раціональне податкове планування, що на відміну від ухилення від сплати податків передбачає додержання встановлених державою чи міжнародними організаціями норм оподаткування, використовуючи не заборонені законом можливості зменшення сум податків;

2) *принцип оптимальності*. Під час визначення доцільності застосування схем податкового планування необхідно зіставляти вигоди, одержані підприємством від його застосування, з витратами зусиль та ризиками, пов'язаними з його впровадженням, а також загальною відповідністю схеми податкового планування діяльності підприємства та особливостям його взаємодії з контрагентами;

3) *принцип альтернативності*. Податкове планування передбачає аналіз кількох варіантів, що можуть забезпечити оптимізацію сплачених податків, а також обґрунтування найкращого з них за критеріями податкової економії, труднощів реалізації, податкових ризиків тощо;

4) *принцип комплексності*. Як кінцеве рішення щодо вибору варіанта податкового планування потрібно брати до уваги не лише податкові фактори, а й загальний вплив операції на діяльність підприємства, фінансові наслідки, вплив на працівників та партнерів;

5) *принцип перспективності*. Податкове планування має здійснюватись з урахуванням мінливості податкового законодавства, а тому слід передбачати динамічність застосовуваних підприємством схем;

б) *принцип природності*. Обрані схеми податкового планування мають відповідати цілям і завданням підприємства, його реальним господарським операціям, бути належним чином відображені документально з метою уникнення уваги податкових органів та запобіганню ризикам втрати ділової репутації підприємства.

Ступені податкового планування

Перший ступінь (навчитися правильно сплачувати)

Вивчити податкові закони й навчитися своєчасно та правильно сплачувати податкові платежі. Для цього підприємець повинен знати встановлені норми та коректно визначати суму податкових платежів.

Другий ступінь (сплачувати оптимально)

Навчитися оптимально сплачувати податкові й неподаткові платежі (планувати співвідношення доходів та витрат в одному податковому періоді, уникати дебіторської заборгованості, тобто не сплачувати зайвого), аналізувати фінансовий стан фірми.

Третій ступінь (сплачувати мінімально)

Навчитися сплачувати мінімально, використовуючи законні методи зменшення податкового тиску.

Контрольні запитання для самоперевірки знань:

1. У чому полягають спільні та відмінні риси між податковим плануванням та податковим прогнозуванням?
2. Охарактеризуйте спільні та відмінні риси державного й корпоративного податкового планування і прогнозування.
3. Охарактеризуйте процеси, що відбуваються в межах державного податкового планування.
4. Визначте основні завдання державного податкового планування та прогнозування.
5. Які параметри враховуються при розрахунках конкретних сум податкових надходжень на відповідний плановий період?
6. Які основні групи методів податкового планування та прогнозування виділяють науковці та у чому полягає принципова відмінність між ними?
7. Чим відрізняються методи індивідуальних та групових експертних оцінок?
8. У чому полягає суть методу Делфі?
9. Охарактеризуйте сутність некаузальних методів податкового планування та прогнозування.
10. З яких етапів складається алгоритм податкового планування та прогнозування з використанням лінії тренду?
11. Які є види регресійних моделей та в чому полягає відмінність між ними?
12. Яким чином розраховують податкове навантаження?
13. Що являє собою ефективна ставка податків?
14. Як розраховують надлишкове податкове навантаження?
15. Охарактеризуйте особливості організаційного забезпечення корпоративного податкового планування.

Тести для самоконтролю знань

1. До методів, які ґрунтуються на моделях, відносять:
 - а) експертні методи;
 - б) методи екстраполяції та факторного моделювання;
 - в) анкетування, опитування та інтерв'ювання;
 - г) немає правильної відповіді.

2. Для розрахунку податкового навантаження використовують такі показники:
 - а) додану вартість у ринкових цінах та обсяг платежів до державних цільових фондів;
 - б) податки на споживання та ВВП;
 - в) податки на капітал та ВВП;
 - г) фактичний обсяг податкових надходжень та ВВП.

3. Метод «Делфі» це:
 - а) метод колективних експертних оцінок;
 - б) метод індивідуальних експертних оцінок;
 - в) метод прогнозування за допомогою факторних моделей;
 - г) метод прогнозування за допомогою трендів.

4. Методи планування і прогнозування поділяють на:
 - а) суб'єктивні та експертні;
 - б) каузальні та некаузальні;
 - в) методи, що ґрунтуються на моделях, та суб'єктивні;
 - г) методи екстраполяції та методи безпосереднього факторного моделювання.

5. Об'єктом прогнозування та планування в державному податковому менеджменті є:

- а) обсяги податкових видатків;
- б) податкові надходження до місцевих бюджетів;
- в) обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів;
- г) правильні відповіді б і в.

6. Державне податкове прогнозування і планування здійснюють на основі:

- а) обсягу товарообороту;
- б) обсягу ВВП;
- в) індексу інфляції;
- г) усі відповіді правильні.

7. Модель Бокса – Дженкінса відносять до:

- а) методів індивідуальних експертних оцінок;
- б) прогнозування за допомогою трендів;
- в) некаузальних методів;
- г) моделей часових рядів.

8. Державне податкове планування – це:

а) сукупність форм та методів визначення економічно обґрунтованих (оптимальних) податкових параметрів і рішень відповідних державних органів управління, спрямованих на реалізацію функцій податків та забезпечення максимально можливого обсягу податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів у межах заданих параметрів податкового потенціалу;

- б) процес, що передбачає майбутнє відображення дійсності;
- в) державна діяльність, мистецтво управління державою;

г) форма регулювання суспільних відносин, яка забезпечує відповідність поведінки їх учасників до вимог і дозволів, що містяться в нормах права.

9. До некаузальних методів (моделей) належать:

- а) екстраполяційний, експертне оцінювання, якісне оцінювання;
- б) прямолінійний, згладжувальний, збалансований;
- в) без змін, Бокса – Дженкінса, часових рядів;
- г) часових рядів, без змін, стрімкого зростання.

10. Один із найвідоміших методів колективного експертного оцінювання:

- а) метод «Делфі»;
- б) метод Лаффера;
- в) метод Джині;
- г) метод Байрона.

РОЗДІЛ 3

СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА ДЕРЖАВИ

- 3.1 Економічна сутність ухилення від сплати податків, податкової оптимізації та податкової мінімізації.
- 3.2 Значення податкової оптимізації на корпоративному та загальнонаціональному рівнях.
- 3.3 Види та напрямки податкової оптимізації.
- 3.4 Способи та механізми ухилення від сплати податків, податкові ризики.
- 3.5 Подвійне оподаткування та заходи щодо його уникнення.

3.1 Економічна сутність ухилення від сплати податків, податкової оптимізації та податкової мінімізації

Податкова оптимізація – організаційні заходи суб'єкта економіки, що здійснюються з урахуванням норм чинного законодавства, пов'язані з вибором часу, місця, виду та діяльності, організацією договірних відносин, для збільшення грошових потоків компанії за рахунок зниження податкових платежів.

Основою податкової оптимізації є аналіз змін податкової політики, вивчення чинного законодавства та визначення легітимності господарських операцій, що дозволяють зменшувати податкові платежі.

Податкову оптимізацію розглядають як легальне зменшення податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платників податків, що передбачають повне використання всіх установлених законодавством пільг, інших законних прийомів і засобів, з урахуванням інтересів держави.

Податкова оптимізація виявляється такими діями:

1) правомірною дією, яка передбачає, що платник податків має право вибрати для укладення та виконання угоди такий спосіб, який буде мінімально обтяжувати його податковими платежами. Така дія є правомірною і не тягне за собою будь-якої відповідальності платника податків;

2) правомірною дією, яка передбачає, що платник податків спеціально створює ланцюг правомірних юридично значущих дій (угод), єдиною чи переважною метою яких є зменшення податкового обтяження.

Необхідно розрізняти поняття «оптимізація» та «мінімізація» податків. *Мінімізація податків* охоплює всі доступні напрямки зниження податкових зобов'язань, включаючи ухилення від сплати податків, тому її потрібно розглядати як більш широке поняття.

До податкової оптимізації належать способи зменшення податкових платежів, основою яких є прогалини в законодавстві або які передбачають вибір між альтернативними системами оподаткування, встановленими чинним законодавством (наприклад, загальна і спрощена системи оподаткування).

Податкова оптимізація являє собою законну діяльність, спрямовану на пошук оптимального варіанта здійснення фінансово-господарських операцій. Цей оптимальний варіант характеризується не лише мінімальним рівнем сплачених податків, а й урахуванням всіх можливих наслідків його вибору, зокрема, податкових ризиків та відповідальності. Таким чином, незаконна діяльність не може розглядатися як податкова оптимізація.

До податкової мінімізації відносять усі можливі схеми мінімізації податкових зобов'язань, як легальні, так і пов'язані з прямим порушенням законодавства – ухилення від оподаткування за рахунок фальсифікації документів, необґрунтованого заниження податкових зобов'язань, використання фіктивних юридичних або фізичних осіб.

Наявність такого явища, як «мінімізація сплати податків», властива не лише Україні, а й багатьом більш розвиненим країнам світу. За окремими оцінками, через використання мінімізації сплати податків у світі щорічно

«легалізується» 250–300 млрд дол. США, а, за даними Світового банку, у сфері світової тіньової економіки щорічно виробляється товарів і надається послуг на 8-10 трлн дол. США.

Таким чином, податкову мінімізацію можна розглядати як ухилення від оподаткування, що передбачає відповідальність платника податків. З юридичної точки зору критеріями для віднесення операцій до схем податкової мінімізації є визначення зменшення податкових зобов'язань єдиною або переважною метою здійснення господарських операцій, фіктивність угод (відсутність у контрагентів належних кадрових, економічних та організаційних ресурсів для здійснення дій, необхідних для реалізації операції) тощо.

У США діють Загальні правила проти уникнення податків (General Anti-Avoidance Rules), в основу яких покладена доктрина заборони зловживання правом, згідно з якою угода вважається нікчемною, якщо єдиним або переважним мотивом її укладання є уникнення податків. У цьому разі відповідальність за доведення відсутності наміру ухилення від сплати податків і наявності в його діях економічної обґрунтованості перекладена на платника податків.

Згідно зі ст. 42 Закону про збори Федеративної Республіки Німеччини, зловживання має місце, якщо вибране юридичне оформлення угоди призвело до отримання платником податків або третьою особою не передбаченої законом податкової переваги, яка б не виникла в разі вибору юридичного оформлення угоди, що відповідало б її економічним результатам.

Норми, які визначають зловживання податковими правами платника в Україні, набагато м'якші, ніж правові інститути й доктрини, наявні у праві розвинених країн Європи й Америки. Точніше, цей інститут (включно із судовою практикою) лише формується в Україні, що дає можливість говорити про його окремі аспекти, перспективи розвитку.

У той самий час явище податкової мінімізації наявне в усіх країнах світу. Це обумовлено рядом причин, що впливають на схильність платників

податків порушувати законодавство з метою зменшення податкових платежів:

– *економічними причинами* – значний рівень податкового навантаження, низький добробут населення, недостатні темпи розвитку економіки, кризові явища та збитки підприємств, високий рівень інфляції тощо;

– *соціальними причинами* – низький рівень фінансової грамотності та податкової культури в суспільстві, негативне ставлення до податків, відсутність довіри до держави і податкових органів;

– *організаційними причинами* – складність податкової системи, проблеми податкового адміністрування, відсутність належної консультативної роботи з боку податкових органів, недостатній податковий контроль;

– *правовими причинами* – нестабільність та недосконалість податкового законодавства, необізнаність із податковим законодавством, правова незахищеність платників податків.

Статистика, яку наводить Міністерство фінансів України, свідчить, що 88 % підприємств України порушують податкове законодавство. Велика частка цих порушень припадає на незаконну мінімізацію оподаткування, що пов'язано з недосконалістю податкового законодавства, низьким кваліфікаційним рівнем учасників податкових відносин, постійними змінами податкових законів.

Способи мінімізації податків

Ураховуючи той факт, що діяльність підприємств часто пов'язана зі зниженням податкових зобов'язань із використанням прогалин податкового законодавства, необхідно розглянути основні варіанти зниження податків з використанням певних способів:

– *зниження бази оподаткування* – цей спосіб пов’язаний із документальним оформленням угоди на меншу суму, ніж фактична. Зниження ціни купівлі-продажу приводить до зменшення сплачуваного податку. У цьому разі вважається, що договірна ціна між сторонами відповідає ринковій;

– *перенесення бази оподаткування* – застосування цього способу можливе за наявності більше ніж двох підприємств, серед яких принаймні одне перебуває на системі оподаткування з нижчими або нульовими ставками. Відповідно господарські операції в групі таких підприємств здійснюються так, щоб більша сума оподаткованої бази залишалась у розпорядженні того підприємства, яке сплачує податки за нижчими ставками. Зазвичай підприємства такої групи належать одному власникові або пов’язаним особам. Для застосування цього способу платники податків навмисно створюють підприємства, що будуть оподатковуватися на пільгових умовах:

- реєстрація підприємства у спеціальних (вільних) економічних зонах;
- реєстрація підприємства за участі громадської організації інвалідів;
- реєстрація неприбуткової організації;
- реєстрація підприємства – платника єдиного податку;
- реєстрація підприємства в офшорній зоні.

– *методу заміни відносин* – для досягнення певної господарської мети підприємство може здійснювати різні операції, що пов’язано як з особливостями їх документального оформлення, так і з безпосередньо реалізацією господарських відносин. Виходячи з цього, підприємство може обирати між різними варіантами реалізації операцій (наприклад, для отримання активів у користування можуть використовуватися договір купівлі-продажу, договір оренди, договір комісії, лізинг тощо), орієнтуючись на ефективність досягнутого економічного ефекту, а також на суму податкових зобов’язань, що виникнуть у результаті здійснення операцій. Важливо, що під

час вибору цього методу необхідно не лише змінювати документальне оформлення операції, а й фактично здійснювати ту операцію, яка обрана підприємством із метою оподаткування;

– *методу поділу відносин* – дуже близький до попередньо описаного методу, але зміни відбуваються лише в частині господарської операції. Цей метод використовують у тому разі, якщо варіант із повною заміною господарської операції призведе до втрати початкової мети її реалізації;

– *методу відстрочення податкового платежу* – процедура сплати податків часто пов'язана з датою виникнення об'єкта оподаткування. У разі, якщо виникнення об'єкта оподаткування можна перенести на наступний податковий період, підприємство може підвищити суму власних оборотних коштів, уникаючи їх заморожування у вигляді податкових платежів;

– *приховування бази оподаткування* – незаконний метод, що передбачає відсутність декларування об'єкта оподаткування або заниження суми бази оподаткування, в офіційному обліку. Зазвичай використовують в діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаних із готівковими розрахунками.

Важливо, що більшість із перелічених методів можна використовувати в діяльності підприємств цілком легально, якщо фактичні умови реалізації господарських операцій відповідають документально зафіксованим договірним відносинам. У той самий час, коли єдиною метою застосування цих методів є мінімізація податкового платежу, підприємство ризикує потрапити під відповідальність за порушення податкового законодавства.

3.2 Значення податкової оптимізації на корпоративному та загальнонаціональному рівнях

Податкова оптимізація характеризується неоднозначною роллю з токи зору підприємств та держави. На рівні підприємства оптимізація податків завжди має позитивний вплив, забезпечуючи зростання вільних фінансових ресурсів, які можна використати для розширення діяльності підприємства.

Важливо, що значимість податкової оптимізації зростає у кризових умовах, коли потреба у додаткових фінансових ресурсах є максимальною.

У той самий час на рівні держави ефекти податкової оптимізації є більш складними. Так, зменшення податкових баз в результаті податкової оптимізації скорочує обсяги бюджетних податкових надходжень. Однак, застосування легальних схем оптимізації податків сприятиме детінізації бізнесу, що в довгостроковому періоді призведе до відновлення обсягів бюджетних доходів. Саме тому завданням державної податкової політики є створення умов для поступового збалансування податкового навантаження на бізнес з використанням легальних способів, що дозволить підтримувати достатній рівень податкових надходжень до бюджету.

Особливості податкової оптимізації підприємствами

Серед напрямів оптимізації податкового тягаря на мікрорівні доцільно звернути увагу на застосування податкового планування суб'єктами господарювання, яке використовують як інструмент зниження податкового навантаження і яке повинно базуватися на існуючому податковому законодавстві та виключати незаконне ухилення від сплати податків, а його правильне проведення допоможе одержати в розпорядження суб'єктів підприємницької діяльності заощаджену від оподаткування частину прибутку, придатну для подальших інвестицій.

Загальна ідея впровадження податкового планування на підприємствах ґрунтується на розробці організаційно-правових схем, спрямованих на планування господарської діяльності з мінімальною сплатою податків.

Податкова схема – це спосіб реалізації фінансово-господарської діяльності, який дозволить застосувати дозволені умови зменшення податкових зобов'язань та отримати економію при розрахунку податкових платежів. Податкова схема містить характеристику господарської операції

(операцій), опис відносин, що виникають між її суб'єктами, а також податкові наслідки її здійснення.

Характеристику податкових схем доцільно надавати з огляду на масштаб податкових наслідків для діяльності платника податків, що виникають в ході податкової оптимізації. Відповідно, в даному контексті доцільно розрізняти глобальні, середні та малі податкові схеми.

Глобальні податкові схеми реалізуються шляхом створення або реорганізації юридичної особи, пов'язані зі зміною у більшості податків, що сплачує юридична особа, а також дозволяють істотно знизити масштаби податкового навантаження на підприємство. Прикладом глобальної податкової схеми може виступати реєстрація підприємства, що оподатковується за спеціальним податковим режимом.

Середні податкові схеми стосуються важливих для підприємства господарських операцій, як правило, пов'язаних зі сплатою одного-двох податків, забезпечують досить суттєвий для підприємства ефект податкової економії.

Малі податкові схеми пов'язані зі зниженням податкового навантаження за одним податком, не найбільш значущим для підприємства. Організаційно такі схеми є найменш витратними, у той самий час досягнута податкова економія не має істотного значення для фінансового стану підприємства.

Результуючим показником ефективності податкової оптимізації для підприємства виступає рівень податкового навантаження. Незважаючи на різноманіття методик його вимірювання, узагальнено сутність податкового навантаження полягає у частині доходу, що має бути перерахована до бюджетів різних рівнів у вигляді податків і зборів. Таким чином, зменшення абсолютної суми податкових платежів або їх частки у загальних доходах підприємства характеризуватиме якість розроблених схем та методів податкової оптимізації. З іншого боку, на етапі впровадження системи податкового планування в діяльність підприємства важливо обрати критерії,

за якими буде оцінюватись ефективність її функціонування. У даному контексті можливі наступні *оптимізаційні підходи*:

– досягнення мінімального обсягу сплачених сум податків і зборів впродовж податкового (звітного) періоду (критерій, що застосовується найчастіше);

– мінімізація рівня відносного податкового навантаження (відносно доходу, прибутку, або сукупних витрат підприємства);

– досягнення рівномірної сплати податкових зобов'язань при досягненні планового обсягу чистого прибутку;

– максимізація прибутку підприємства одночасно з встановленням ліміту максимального обсягу податкових платежів або обмеження максимального рівня їх зростання.

Податкова оптимізація на рівні держави

Необхідно зазначити, що на рівні держави можливості зниження податкового навантаження внаслідок податкової оптимізації залежать від розгалуженості системи податкових пільг для економічних суб'єктів, а також ступеня диференційованості податкових ставок.

Засобами реалізації механізму оптимізації системи оподаткування на рівні держави є:

- зниження податкового навантаження,
- збільшення податковіддачі,
- мінімізація витрат на адміністрування податків,
- підвищення ефективності державного контролю.

Дії держави, спрямовані на оптимізацію оподаткування, повинні мати на меті підтримку національного господарства, зростання вільних фінансових (інвестиційних) ресурсів, що залишаються в розпорядженні підприємств, скорочення частки податків у їх сукупних витратах, поліпшення фінансового стану підприємств, зростання чистого та реінвестованого прибутку

підприємств. Досягнення зазначених цілей має призвести до розширення податкової бази підприємств, що одночасно забезпечить зростання бюджетних доходів (податкових надходжень) з одного боку та підвищення конкурентоспроможності національної економіки – з іншого. Розглядаючи податкову оптимізацію на рівні держави, варто пам'ятати, що метою державної податкової політики є не лише забезпечення ефективної реалізації фіскальної функції податкової системи, а й стимулювання розширеного відтворення в національній економіці.

Неодноразово доведено, що стратегічно найбільш ефективними податковими інструментами протидії тіньовій економіці та запобігання ухиленню від сплати податків є скорочення податкового навантаження та створення системи податкових пільг. У той самий час завданнями держави щодо забезпечення правомірного застосування методів податкової оптимізації є якісна консультативна робота, а також діяльність, спрямована на формування податкової культури.

Актуальним на сьогоднішній час напрямком державної роботи в контексті оптимізації оподаткування, є створення інформаційної бази платників податків, що свідомо здійснюють податкові правопорушення, з метою запобігання їх подальшій незаконній діяльності.

Світова практика свідчить про поширення такого виду консультаційних послуг як податковий консалтинг. Податкові системи більшості країн не є сталими, а характеризуються постійними удосконаленнями у зв'язку з розвитком форм економічних відносин, зростання складу податкових суб'єктів, а також необхідністю зростання податкового контролю. Саме тому, необхідність дотримання податкового законодавства та пошуку нових шляхів забезпечення податкової економії у межах правового поля приводять до потреби залучення вузькоспеціалізованих фахівців, які дозволять збалансувати економічні інтереси платника податку з законодавчими вимогами держави. Завданням податкового консультанта є запобігання проблемам, що можуть виникнути у правовому полі в результаті

застосування податкової оптимізації. Податковий консультант не лише координує роботу фінансових служб підприємства, а й пропонує нестандартні методи досягнення задач податкової оптимізації, застосовуючи інструментарій економічного аналізу та знання нормативно-правової бази.

Досить часто державна податкова політика асоціюється виключно з податковим контролем та фіскальним тиском на платників податків. У той самий час, як свідчить практика, оптимізація податкової політики полягає не у зростанні податкових перевірок та збільшенні штрафів за порушення податкового законодавства, а у вдосконаленні державних структур та застосуванні системних заходів протидії корупції. Не менш важливим є формування позитивного ставлення в суспільстві до механізму оподаткування, розуміння зв'язку між сплачуваними податками та суспільними благами, що отримують їх платники. Оптимізація податкової системи пов'язана зі зміною складу податків і зборів, враховуючи їх системну ефективність, а також з удосконаленням процедур податкового адміністрування.

Найбільш проблемним моментом у забезпеченні ефективності податкових органів щодо протидії податковим правопорушенням залишається встановлення такого рівня фінансової відповідальності платників податків, при якому порушувати податкове законодавство стане економічно не вигідно.

3.3 Види та напрямки податкової оптимізації

З огляду на особливості застосування оптимізаційних заходів існує чотири моделі поведінки платників податків:

1. Здійснення економічної діяльності у правовому полі без застосування спеціальних методів, спрямованих на зменшення податкових платежів. Платники податків, що обирають таку модель, здійснюють господарські операції без врахування рівня оподаткування, сплачуючи всі належні

податкові платежі, визначені чинним законодавством. Ключова мета платника – уникнення податкових правопорушень.

2. *Ухилення від сплати податків.* Платники податків свідомо порушують податкове законодавство з метою досягнення мінімального рівня сплачених податків. Часто застосування такої моделі пов'язано зі здійсненням нелегальних операцій, веденням «подвійної» бухгалтерії.

3. *Обхід податків.* При здійсненні господарських операцій платник податків реалізує всі можливі варіанти, при яких можна уникнути або мінімізувати податкові зобов'язання. Ця модель передбачає застосування як цілком легальних методів податкової оптимізації, так і вихід за межі дозволених норм та може супроводжуватися ризиками виникнення відповідальності за податкові правопорушення.

4. *Податкове планування.* При виборі цієї моделі платник податків слідкує за дотриманням правових норм з одного боку, а з іншого – обирає такі варіанти ведення господарської діяльності, які дозволять зменшити суми податкових платежів. Впровадження цієї моделі потребує досить значних організаційних витрат, однак, її застосування пов'язане з максимізацією економічних вигід в діяльності платника податків при мінімальних ризиках. Стратегічно, перехід суб'єктів економіки до моделі податкового планування є вигідним також і для держави, оскільки її наслідками є зростання рівня організації економічних відносин між підприємствами, покращення їх фінансового стану, вихід економічних агентів з тіні та зростання рівня розвитку національної економіки.

Інший критерій застосування податкової оптимізації в діяльності підприємств характеризує її напрямки за рівнем масштабу та виду:

- 1) зменшення податкових зобов'язань в межах юрисдикції держави;
- 2) зменшення податкових зобов'язань із використанням юрисдикції інших держав (офшори);
- 3) передавання податкових зобов'язань іншим особам – платникам податків;

4) вибір форми діяльності суб'єкта господарювання.

Можна виділити такі *способи податкової оптимізації* в межах поточної діяльності підприємства:

- вибір оптимальної сфери діяльності, режиму і системи оподаткування;
- простий алгоритм розрахунку податкових зобов'язань;
- спрощення звітності та подання її в електронній формі;
- одержання всіх можливих пільг;
- максимальне відтермінування сплати податків;
- застосування спеціальних схем для мінімізації податкового навантаження;
- податковий аналіз;
- податковий аудит;
- податковий моніторинг тощо.

3.4 Способи та механізми ухилення від сплати податків, податкові ризики

Найбільш популярні *способи ухилення від сплати податків із порушенням закону та шахрайством* – це:

- 1) неповідомлення органам контролю про свою присутність або діяльність у країні, в якій платник податків перебуває чи займається підприємницькою діяльністю;
- 2) неоголошення повної суми доходу, що підлягає оподаткуванню, повідомлення про витрати, яких не були зазнали, або повідомлення про їх завищені розміри;
- 3) використання в декларації про доходи посилок на пільги, що поширюються на неіснуючих за фактом дітей та інші категорії пільгових суб'єктів, чи відрахування з доходу на амортизацію неіснуючих машин, неіснуючого обладнання тощо.

Також до механізмів ухилення від сплати податків, але здебільшого без порушення законодавчих норм належать такі:

- 1) використання «податкових укриттів» – офшорних центрів, зокрема може йтися про дублювання схеми «ухилення від сплати податків» із схемою «втеча від сплати податків» із застосуванням механізму податкового арбітражу на основі співпраці з офшорними центрами;
- 2) застосування міжнародних трансфертних цін.

Сутність офшорних зон та особливості їх використання з метою податкової мінімізації

Головною передумовою використання юрисдикцій інших держав в процесі податкової оптимізації є особливості визначення суб'єкта оподаткування в законодавстві країни. Так, більшість країн, що визнані як офшорні зони (інші назви податкові гавані, офшорні юрисдикції, низькоподаткові юрисдикції), у певних випадках не визнають юридичних осіб як платників податків або не визнають їх доходи як оподатковувані об'єкти. Це приводить до поширення факту реєстрації бізнесу в таких країнах з виключною метою мінімізації податкових зобов'язань.

У даному контексті слід розглянути існуючі види офшорних зон:

- 1) «класична офшорна зона»: податкове законодавство країни не передбачає виникнення обов'язку сплати податку на дохід для зареєстрованої в цій країні юридичної особи, яка не здійснює комерційну діяльність та не отримує доходу на території держави. Керівництво такої юридичної особи знаходиться за межами такої офшорної юрисдикції, причому, як правило інформація про засновників є конфіденційною;
- 2) офшорна зона з «плаваючою шкалою оподаткування»: визначено диференційовані умови оподаткування залежно від країни походження доходів (податки сплачуються лише з доходів, отриманих на території цієї країни, зазвичай, за зниженими податковими ставками). Юридична особа,

zareєстрована в такій юрисдикції, може мати представництво на її території, здійснювати комерційну діяльність та навіть користуватися пільгами щодо уникнення подвійного оподаткування;

3) зона з «частковим офшорним режимом»: для комерційних операцій юридичних осіб, zareєстрованих у даній зоні, передбачено звільнення від частини загальнодержавних чи місцевих податків.

Найбільш поширений спосіб застосування офшорних зон в цілях податкової оптимізації полягає в реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності на території такої офшорної зони та подальше використання його у якості посередника при здійсненні господарських операцій, таким чином переміщуючи доходи за межі території їх фактичного отримання та знижуючи рівень сукупного податкового навантаження. Це дозволяє не лише зменшити суму сплачуваних податків, а й спростити документообіг та забезпечити його конфіденційність. Тому офшорні зони часто асоціюються з нелегальною діяльністю та легалізацією («відмиванням») доходів, отриманих злочинним шляхом. Боротьба з нелегальним використанням привілеїв реєстрації в офшорних зонах на рівні національних та міжнародних інтересів приводить до того, що для платників податків набуває значення не лише абсолютний рівень досягнутої податкової економії, а й рівень ризику для ділової репутації підприємства, що співпрацює з контрагентами, zareєстрованими в офшорних зонах.

Аналізуючи можливості використання низькоподаткових юрисдикцій при мінімізації податкових зобов'язань, варто розглянути їх у розрізі кількох категорій з точки зору особливостей функціонування та потенційних ризиків.

Категорія 1: невеликі (зазвичай острівні) держави з невисоким рівнем розвитку власної економіки, але з досить високою політичною стабільністю (Багамські, Британські, Віргінські, Сейшельські острови, острови Вануату та ін.). Законодавство цих держав зазвичай не висуває ніяких вимог до фінансової та іншої звітності zareєстрованих у їх юрисдикціях суб'єктів. Щоб zareєструвати офшорну компанію в таких юрисдикціях, достатньо вносити до

національного бюджету щорічний фіксований збір. Зазвичай у таких країнах не ведуть реєстру акціонерів і директорів, конфіденційність володіння такою компанією дуже висока.

Категорія 2: держави, де, крім офшорних, існують звичайні компанії. Вони можуть належати нерезидентам, але за умови ведення підприємницької діяльності всередині цієї країни вони можуть втратити пільговий безподатковий статус. Щоб довести, що зареєстрована в цих юрисдикціях юридична особа не вела такої діяльності, законодавство таких держав зазвичай висуває обов'язкову вимогу про щорічне проведення аудиторської перевірки і здавання звітів про свою діяльність. З боку урядів цих держав контроль суворіший, ведеться реєстр директорів та акціонерів, але й престиж таких компаній набагато вищий. До держав цього типу належать Кіпр, Ірландія, Гібралтар, Люксембург, Швейцарія, острів Мен та ін.

Категорія 3: держави, які не належать, по суті, до офшорних юрисдикцій, проте законодавства цих країн дозволяють сплачувати мінімальні податки, водночас вони мають досить престижний імідж. До таких держав можна віднести США, Великобританію, Канаду та ін. У цих країнах усе відкрито, необхідно сплачувати податки і збори, ведуть реєстри директорів та акціонерів (учасників).

Виділяють п'ять сфер податкового ризику для підприємства:

– *перша* – легальне нарахування та сплата податків – ризиків для бізнесу майже не існує (безризикова сфера), підприємство сплачує встановлені податки, і якщо податкове навантаження сприяє розвитку бізнесу, то отримує прибуток;

– *друга* – відповідальна робота із застосуванням податкового планування – підприємство матиме мінімальні ризики і в разі незначних порушень податкової дисципліни сплатить лише штрафні санкції та пеню;

– *третья* – сфера підвищеного ризику для бізнесу – існує, коли фіксується порушення договірної дисципліни. Підприємство ризикує лише

тим, що або покрийє всі витрати, пов'язані з такими договорами, або просто отримає прибуток набагато менше очікуваного;

– *четверта* – це зона критичного ризику для бізнесу, в якій підприємство ризикує втратити не лише прибуток, а й не отримати заплановані доходи від реалізації. Така ситуація можлива, коли менеджмент компанії приймає рішення мінімізувати податки за рахунок свідомого порушення податкового законодавства. Як наслідок, податківці нараховують штрафи та санкції, що істотно перевищують суму податків, сплачених легально. Тобто наслідки такого управлінського рішення можуть бути катастрофічними для бізнесу та призвести до скорочення масштабів діяльності, втрати оборотних коштів та значних збитків;

– *п'ята* – сфера неприпустимого ризику, де підприємство ризикує стати банкрутом, сплативши надмірно високі податкові санкції. Таким чином, у результаті засновники виходять зі складу акціонерів, заборгованість стає сумнівною, вимоги кредиторів посилюються, а можливе банкрутство стає реальним.

Тобто для бізнесу «податковий ризик» – це ймовірність зазнання додаткових витрат та виникнення негативних наслідків у процесі ухвалення управлінських рішень.

3.5 Подвійне оподаткування та заходи щодо його уникнення

Подвійне оподаткування характерне для випадків, коли дві юрисдикції одночасно визнають економічного суб'єкта як платника податків, у якого виникає податкове зобов'язання за одним і тим ж об'єктом оподаткування. Передумовою виникнення подвійного оподаткування є різні умови податкового законодавства, що діють на території різних країн.

Так, прикладом подвійного оподаткування може бути ситуація, в якій резидент однієї держави отримує доходи на території іншої держави, у разі, якщо в першій державі доходи оподатковуються за місцем реєстрації суб'єкта,

що їх отримує, незалежно від території походження, а в другій державі оподатковуються ті доходи, що походять з її території. Таким чином, подвійне оподаткування виникне за критерієм об'єкта оподаткування.

Іншим прикладом виникнення подвійного оподаткування є застосування державами різних критеріїв для визнання платника податку резидентом держави (наприклад, місце реєстрації та місце розташування виробничих потужностей). Це обумовить одночасне визнання платника податку резидентом обох держав, що приведе до подвійного виникнення податкового зобов'язання з загальної суми отриманого доходу.

Важливо, що явище подвійного оподаткування не завжди характеризується застосуванням аналогічних податкових інструментів або подвійного врахування суб'єкта / об'єкта оподаткування. В окремих випадках можливим є накладання об'єктів оподаткування, що приводить до подвійного податкового зобов'язання на частину отриманого доходу як на міжнародному рівні, так і в межах однієї країни. Класифікація подвійного оподаткування передбачає його поділ на зовнішнє та внутрішнє.

Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування передбачає податкове зобов'язання, що виникає в однієї особи стосовно однієї й тієї ж бази в більш ніж двох державах за один і той самий період. Враховуючи фіскальну роль податкової системи у кожній з держав, відбувається розширення бази, що оподатковується податками в межах кожної податкової системи. Відповідно, виникнення податкових зобов'язань з аналогічного податку на території різних країн формує явище міжнародного подвійного оподаткування. Незважаючи на позитивну фіскальну роль, у глобальному масштабі міжнародне подвійне оподаткування має також негативні наслідки, зокрема, пов'язані зі створенням перешкод для міжнародної співпраці, інвестиційних та інтеграційних процесів. Основними причинами, що призводять до виникнення міжнародного подвійного оподаткування, є економічні передумови (глобалізація економічних відносин, підвищення податкового

навантаження, інвестиційні процеси), а також суперечності та відмінності податкового законодавства у різних державах.

Внутрішнє подвійне оподаткування – подвійне оподаткування, яке пов'язане з існуванням аналогічних податків на різних адміністративно-територіальних рівнях (наприклад, загальнодержавних та місцевих податків). Внутрішнє подвійне оподаткування має місце на території однієї держави та за своєю формою поділяється на *горизонтальне й вертикальне*.

Отже, *вертикальне* подвійне оподаткування виникає у випадку існування однакових податків на рівні держави та місцевих громад. Як правило, це вид подвійного оподаткування регламентований державою з метою підвищення фіскальної ролі податкової системи або як частина механізму розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів. Для прикладу можна розглянути досвід Швеції, у якій податок на доходи одночасно існує на державному та місцевому рівнях.

Причинами виникнення *горизонтального подвійного оподаткування* є неузгодженість визначення об'єкта оподаткування між різними адміністративно-територіальними одиницями. В даному контексті можна навести приклад США, де оподаткування доходів визначається законами різних штатів. При цьому в одному штаті об'єктом оподаткування можуть бути доходи, отримані на його території, в іншому – лише доходи, які отримані з-за меж штату, а ще в іншому – всі доходи, отримані особами, що є резидентами штату (проживають або працюють на його території). Інший варіант горизонтального подвійного оподаткування може виникати при одночасного оподаткуванні прибутку юридичних осіб та дивідендів, отриманих акціонерами цих юридичних осіб.

З точки зору причин його виникнення подвійне оподаткування можна класифікувати на економічне та юридичне.

Подвійне економічне оподаткування виникає у разі послідовного накладення податкового зобов'язання на одну й ту ж податкову базу, яке

послідовно будуть сплачувати різні платники податку (наприклад, оподаткування доходу, що отримують кілька його послідовних одержувачів).

Подвійне юридичне оподаткування виникає, коли один і той же платник податків сплачує подібний податок з одного й того ж об'єкта оподаткування більше одного разу за податковий період.

Відповідно, найчастіше юридичне подвійне оподаткування виникає в межах однієї країни та пов'язане з колізіями внутрішнього податкового законодавства, у той час як причиною економічного подвійного оподаткування є міжнародні правові проблеми.

Міжнародні угоди щодо уникнення подвійного оподаткування

Негативна роль подвійного оподаткування полягає у зростанні податкового тиску на платників податків та, відповідно, дестимулюючому ефекті здійснення їх економічної діяльності. Саме тому на рівні держави існує зацікавленість у застосуванні заходів щодо уникнення подвійного оподаткування.

Податкові відносини, які можна охарактеризувати як подвійне оподаткування, виникають внаслідок дії *трьох видів правових норм*:

- 1) норм національного права (положення національного законодавства у сфері оподаткування);
- 2) норм права іноземної держави (застосовують до правовідносин, однією зі сторін яких є нерезидент цієї держави);
- 3) норм міжнародного права (застосовують до правовідносин, урегульованих на державному рівні).

Аналізуючи методи вирішення проблеми подвійного оподаткування слід відзначити, що найбільш активно з них використовуються міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування і запобігання ухиленню від сплати податків.

Базою для формування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування є дотримання ряду *принципів*:

Принцип резидентності. У кожному договорі зазначається, які ознаки визначають належність платника податків до резидентів певної країни. Такими ознаками можуть бути: місце реєстрації юридичної особи (створення, реєстрація), місцезнаходження головного (основного) офісу або органу адміністративного управління. Основою для визначення резидентності суб'єкта оподаткування є норми національного законодавства окремої країни. Так, в законодавствах Узбекистану, Російської Федерації використовують критерій місця створення (реєстрації) юридичної особи; а в законодавствах Ірландії, Великобританії, Німеччини, Франції, Португалії – місцезнаходження органу управління. Відповідно, може виникнути ситуація, коли обидві держави визнали платника податків резидентом. Для таких ситуацій в договорі передбачені умови, що визначають державу резидентності з метою уникнення подвійного оподаткування.

Принцип територіальності. Крім умов визнання платника податків резидентом країни, слід визначити також територію держави для отримання доходу, що буде оподатковуватись (оскільки отримання доходу на території країни не є достатньою підставою для визначення резидентності). Таким чином, міжнародні угоди визначають також умови оподаткування доходів, отриманих на різних територіях.

Принцип розподілу юрисдикції між договірними сторонами. У міжнародних угодах прописуються норми, що застосовуються при виникненні спірних моментів щодо оподаткування певного об'єкта різними державами. Так, може бути визначено, що одна держава відмовляється від встановлення податкового зобов'язання або узгоджено розподіл податкового навантаження між державами-учасницями.

Основні методи розподілу податкових зобов'язань:

1) *метод звільнення від сплати податку (exemption method).* Об'єкт оподаткування, за який сплачено податкове зобов'язання в іншій державі, не

буде оподатковуватись іншою державою-учасницею. Незважаючи на можливість використання цього методу (наприклад, визначення його нормами типового договору про уникнення подвійного оподаткування, розробленому Організацією економічного співробітництва і розвитку (у редакції 1977 р.), на сьогоднішній день він рідко використовується.

2) *кредитний метод (credit method) або метод податкового кредиту.*

При застосуванні цього методу розраховують загальну суму податків, що підлягає сплаті відповідно з нормами національного податкового законодавства, а потім віднімають суму аналогічних податків, сплачених в іншій державі, що є учасницею міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Такий метод набув найбільшого поширення у світовій практиці та становить основу міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування.

Під час врегулювання питань подвійного оподаткування слід звернути особливу увагу на надання податкових пільг для іноземних платників податків, що користуються нормами національного та міжнародного законодавства. Так, широкий спектр податкових пільг, визначених законодавством про уникнення подвійного оподаткування, в результаті може спровокувати ситуацію при якій платник податку повністю звільниться від податкового навантаження. Відповідно, в такому випадку постраждають обидві держави, оскільки жодна з них не отримає податкових надходжень до бюджету. Таким чином, механізм формування національного та міжнародного податкового законодавства, пов'язаного зі встановленням пільгових умов для платників податків, має передбачати детальний аналіз всіх положень для формування оптимального податкового навантаження, вигідного як платникам податків, так і державам оподаткування.

Слід зазначити, що участь держави у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування є виключно добровільним, а тому неможливо змусити певну державу дотримуватись зазначених принципів уникнення подвійного оподаткування, оскільки це суперечить базовим

ознакам незалежності та національного суверенітету. У той самий час, підписання договору про уникнення подвійного оподаткування визначає необхідність виконання взятих на себе зобов'язань та відповідальність за їх порушення або невиконання.

Найбільш часто міжнародною практикою передбачено, що у випадку порушення своїх зобов'язань однією стороною угоди інша сторона також може не виконувати взяті на себе зобов'язання. Відповідно, формується ситуація, не вигідна для обох сторін.

Заходи щодо уникнення подвійного оподаткування

Сучасна економіка передбачає *наступні напрямки дій щодо усунення подвійного оподаткування:*

– *перший спосіб* – односторонні дії однієї країни, регламентовані національним податковим законодавством, що не передбачають узгодження з іншими країнами-партнерами;

– *другий спосіб* – заходи, реалізовані за участю двох і більше країн, регламентовані міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування.

З одного боку, оптимальним є перший спосіб, оскільки він є найпростішим, не передбачає переговорів з іншими країнами та спрямування зусиль на розподіл податкових зобов'язань між учасниками. Однак, при цьому можливими є негативні наслідки для держави. Так, зокрема, одностороннє врегулювання проблеми подвійного оподаткування може призвести до зростання бюджетних витрат, у тому числі, внаслідок зловживань платників податків встановленими пільговими умовами. У випадку одностороннього врегулювання часто країна резиденції платника податку буде в менш вигідних умовах, ніж країна отримання доходів. Таким чином, враховуючи стратегічну мету держав, що полягає у забезпеченні податкових надходжень для забезпечення економічного розвитку, одностороннє врегулювання проблеми

подвійного оподаткування не набуло значного поширення на сучасному етапі розвитку.

Більш поширеним зараз є *двостороннє усунення подвійного оподаткування*. Отже, юридичне подвійне оподаткування, що виникає на міжнародному рівні, усувається за допомогою міжнародних податкових договорів (конвенцій). Невід'ємним елементом механізму двостороннього усунення подвійного оподаткування є угоди, пов'язані з визначенням обов'язків учасників, та дій, які застосовуються у разі фіскальних порушень. Водночас держави мають право вибору способів усунення подвійного оподаткування з використанням системи відповідних методів, які можуть застосовуватись у певних комбінаціях. Розвиток системи міжнародних договорів на сьогоднішній день обумовив зростання їх ролі у вирішенні податкових колізій, що виникають в процесі економічної інтеграції.

Україна також приєдналась до ряду двосторонніх чи багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу з різними країнами світу. Слід зазначити, що базові умови для укладення таких договорів є типовими для ряду країн. Поруч з цим, національне податкове законодавство також визначає особливості врахування укладених міжнародних угод. Зокрема, основні положення щодо застосування методів уникнення подвійного оподаткування викладено у ст. 13 ПКУ закріплені загальні засади застосування методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування. Окремі положення уникнення подвійного оподаткування при сплаті податку на прибуток підприємств викладено також у пп. 141.4.7 ПКУ.

Найбільш розповсюдженими інструментами, які використовують держави для уникнення подвійного оподаткування, є податковий кредит та податкова знижка.

Отже, інструмент податкового кредиту застосовується у ситуаціях, коли країна прирівнює іноземні податки до національних (наприклад, в Італії та США податкові кредити формуються на доходи, отримані з джерел поза межами країни). Таким чином, податковий кредит максимізує нейтральність

податкових умов ведення економічної діяльності незалежно від того, на території якої країни вона провадиться. Відповідно, це створює близькі умови для інвестицій як всередині держави, так і за кордоном.

Слід звернути увагу на досвід Франції щодо використання механізму *податкового авуару*. Цей механізм передбачає усунення подвійного оподаткування при виплаті дивідендів. Так, дохід, що є джерелом виплати дивідендів, для цілей оподаткування зменшується на суму половини вартості розподілених дивідендів.

Слід відзначити, що усунення проблем внутрішнього подвійного оподаткування здійснюється за допомогою норм національного податкового законодавства. Заходи по уникненню зовнішнього подвійного оподаткування регламентуються як національними так і міжнародними нормами.

Негативні наслідки подвійного оподаткування пов'язані з формуванням загроз економічній безпеці держави, оскільки зростання фіскального тиску на платника податків призводить до зростання його бажання мінімізувати податкове навантаження, що взагалі може призвести до несплати податків як легальними так і протизаконними методами. Найгірший варіант для держави – відтік капіталу та перереєстрація платника податків у іншій державі з більш сприятливими податковими умовами, що стане свідченням погіршення інвестиційного клімату в країні. Відповідно, завданням держави є формування таких податкових умов, які б дозволили підприємцям сплачувати посильні податки та отримувати достатній для розвитку підприємницької діяльності обсяг фінансових ресурсів, що залишиться у їх розпорядженні після сплати податків.

Норми положень щодо уникнення подвійного оподаткування, з одного боку, мають нівелювати дискримінаційний вплив національної та іноземних податкових систем на діяльність платників податків, а з іншої – не дозволяти платникам податків зловживати цими нормами для ухилення від сплати податків. Саме тому проблематика усунення подвійного оподаткування має таке важливе значення на міжнародному рівні.

Контрольні запитання для самоперевірки знань

1. У чому полягає сутність податкової оптимізації?
2. Ключова відмінність податкової оптимізації від податкової мінімізації.
3. Які причини ухилення від сплати податків?
4. Яка мета здійснення податкової оптимізації підприємствами?
5. Які критерії використовують підприємства з метою податкової оптимізації?
6. Механізм податкової оптимізації на рівні держави.
7. Які моделі поведінки можуть застосовувати платники при сплаті податків?
8. Які існують способи податкової оптимізації в діяльності підприємств?
9. Яким чином суб'єкти економіки можуть ухилитися від сплати податків?
10. Що таке офшорна зона?
11. Сфери податкового ризику для підприємства.
12. У яких випадках виникає подвійне оподаткування?
13. Сутність економічного та юридичного подвійного оподаткування.
14. Принципи, на яких ґрунтуються міжнародні норми про уникнення подвійного оподаткування.
15. Способи уникнення подвійного оподаткування.

Тести для самоконтролю знань

1. Податкова оптимізація – це:
 - а) легальне зменшення податкових зобов'язань;
 - б) ухилення від податкового зобов'язання;
 - в) нелегальне зменшення податкових зобов'язань;
 - г) законна несплата податкового зобов'язання.

2. Основні причини, що спонукають платників податків до незаконного зниження сум податку:

- а) велике та несправедливе податкове навантаження;
- б) низький рівень податкової культури в суспільстві, нестабільність та недосконалість податкового законодавства;
- в) усі відповіді правильні;
- г) низький рівень податкового контролю.

3. До правових причин, що спонукають платників податків до незаконного зниження сум податку, належать:

- а) несправедливе податкове навантаження;
- б) низький кваліфікаційний рівень працівників податкових органів;
- в) негативне ставлення населення до оподаткування;
- г) необізнаність із податковим законодавством.

4. Модель поведінки платників податків у контексті податкової оптимізації, що передбачає, з одного боку, непорушення норм податкового законодавства, а з іншого – зменшує суму податкових платежів за допомогою застосування законодавчих норм у своїй практичній діяльності:

- а) обхід податків;
- б) ухилення від сплати податків;
- в) податкове планування;
- г) сплата податків без застосування спеціальних заходів із зменшення обсягу податкових зобов'язань.

5. Модель ухилення від сплати податків:

- а) порушення платником податків норм податкового законодавства з метою максимального зменшення сум податкових зобов'язань;

б) платник податків прикладає зусилля для того, щоб не бути визнаним як учасник податкових правовідносин, або уникає виникнення тих зобов'язань, які визначають його обов'язок зі сплати податків;

в) платник податків, з одного боку, не порушує норм податкового законодавства, а з іншого – зменшує суму податкових платежів за допомогою застосування законодавчих норм у своїй практичній діяльності;

г) усі відповіді правильні.

6. Дії з податкової оптимізації:

а) не тягнуть за собою будь-якої відповідальності платника податків;

б) тягнуть за собою кримінальну відповідальність за умови виявлення таких дій;

в) тягнуть за собою адміністративну відповідальність платника податків;

г) не тягнуть за собою кримінальної відповідальності.

7. До напрямів податкової оптимізації належать:

а) передавання податкових зобов'язань іншим особам – платникам податків;

б) використання офшорних зон;

в) усі відповіді правильні;

г) немає правильної відповіді.

8. У рамках національного фіскального законодавства інструментом вирішення проблеми подвійного оподаткування найчастіше є:

а) метод звільнення від сплати податку;

б) двостороннє усунення подвійного оподаткування;

в) податковий кредит і податкова знижка;

г) одностороннє усунення подвійного оподаткування.

9. Обкладання податками однієї особи стосовно однієї бази в більше ніж двох державах за один і той самий період має назву:

- а) подвійного оподаткування;
- б) зовнішнього подвійного оподаткування;
- в) міжнародного подвійного оподаткування;
- г) внутрішнього подвійного оподаткування.

10. Внутрішнє подвійне оподаткування – це:

а) оподаткування юридичних осіб та фізичних осіб у межах держави;

б) один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави;

в) один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць між державами, з якими укладено договір, у разі перетинання цих адміністративно-територіальних одиниць;

г) обкладання податками однієї особи стосовно однієї бази в більше ніж двох державах за один і той самий період.

11. Подвійне оподаткування, що виникає з причини відмінності щодо визначення об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні:

- а) горизонтальне;
- б) вертикальне;
- в) адміністративне;
- г) зовнішнє.

12. Подвійне економічне оподаткування:

а) справляння двох і більше податків з однієї податкової бази (ситуація, коли з одного й того самого доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів);

б) один і той самий платник податків оподатковується подібними податками стосовно одного й того самого об'єкта оподаткування два або більше разів за один період;

в) виникає під час здійснення міжнародних економічних торговельних зв'язків;

г) один і той самий платник податків оподатковується подібними податками стосовно одного й того самого об'єкта оподаткування більше ніж три рази за один період.

13. Під час вирішування правових колізій, пов'язаних із застосуванням норм подвійного оподаткування, необхідно враховувати, що правовідносини в цій сфері регулюються нормами:

- а) національного права;
- б) права іноземної держави;
- в) міжнародного права;
- г) усі відповіді правильні.

14. Лише факт здійснення діяльності й отримання доходу на території якої-небудь держави:

- а) є підставою для визнання суб'єкта резидентом держави;
- б) не є підставою для визнання суб'єкта резидентом держави;
- в) немає правильної відповіді;
- г) усі відповіді правильні, можливі два варіанти.

15. Метод податкового кредиту на іноземний податок передбачає:

а) одна з договірних держав не оподатковує об'єкта, який уже оподатковувався в іншій державі;

б) одна держава-учасник відмовляється від установлення оподаткування для певного суб'єкта або обидві держави можуть застосовувати певні методи розподілу оподаткування між собою;

в) держава повністю не звільняє платника податків, а розраховує всі податки, які повинні бути сплачені згідно з національним законодавством,

після цього нараховує з цієї суми суму податку, вже сплачену в іншій державі,
з якою був укладений договір;

г) немає правильної відповіді.

РОЗДІЛ 4

ОПТИМІЗАЦІЯ ЗАГАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА БІЗНЕС

- 4.1 Показники оцінювання податкового навантаження на підприємство.
- 4.2 Вплив податкового навантаження на показники функціонування бізнесу.
- 4.3 Заходи щодо оптимізації податкової політики підприємства.

4.1 Показники оцінювання податкового навантаження на підприємство

На рівні підприємств при визначенні податкового навантаження йдеться про загальну вартість податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів, які має сплачувати юридична чи фізична особа, у відповідності до чинного податкового законодавства.

При кількісному оцінюванні податкового навантаження використовують методи статистичного аналізу та економіко-математичного моделювання. Мета оцінювання полягає у визначенні впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства, що дозволяє зробити висновки про необхідність застосування податкового планування та перспективи оптимізації податків і зборів.

Для оцінювання податкового навантаження на підприємство можуть використовуватись наступні показники:

1) сума податків, зборів, обов'язкових платежів, які сплачує підприємство:

- загальна сума податків;
- суми податків за окремі періоди (місяці, квартали, роки), їхня динаміка;

– суми податків за окремими групами (податки на доходи, майнові податки, податки на ресурси);

– суми податків відносно джерела їх нарахування (податки, які відносять на собівартість продукції, податки з прибутку, акцизи);

– суми податків на окремі види продукції, робіт і послуг;

– суми податків за окремими видами виробництва;

– суми податків за окремими структурними підрозділами підприємства;

2) *питома вага (частка) податків та/або їхніх окремих груп у доходах підприємства, собівартості продукції, прибутку* – може визначатися для загального обсягу виробництва чи реалізації, а також для обсягу за окремими видами продукції, робіт та послуг;

3) *коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції*

$$K_{\text{п}} = \text{П} : \text{Ор}, \quad (4.1)$$

де П – сума податкових платежів підприємства за певний період, грн;

Ор – обсяг реалізації продукції за цей період, грн;

4) *коефіцієнт оподаткування доходів*

$$K_{\text{од}} = \text{Пц} : \text{Дв}, \quad (4.2)$$

де Пц – сума податків, що входять до ціни продукції, і які сплачують із доходів підприємства за певний період, грн;

Дв – сума валового доходу за цей період, грн;

5) *коефіцієнт оподаткування витрат*

$$K_{\text{ов}} = \text{Пс} : \text{В}, \quad (4.3)$$

де Пс – сума податків, що їх відносять на витрати виробництва (обігу), тобто зараховують до собівартості продукції (робіт, послуг) за певний період, грн;

6) коефіцієнт оподаткування прибутку

$$\text{Коп.} = \text{Пп} : \text{Пр б}, \quad (4.4)$$

де Пп – податки, що сплачують із прибутку за певний період, грн;

Пр б – балансовий прибуток підприємства за цей період, грн;

7) абсолютна зміна податкових платежів, що сплачує підприємство за певний період

$$\text{Па} = \text{П}_1 - \text{П}_0, \quad (4.5)$$

де П₁, П₀ – загальна сума податку, що сплачує підприємство відповідно в базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн;

8) відносна зміна податкових платежів, що сплачує підприємство за певний період

$$\text{Пв} = \text{П}_1 * \text{Ор}_0 / \text{Ор}_1 - \text{П}_0, \quad (4.6)$$

де Ор₁ , Ор₀ – обсяг реалізації відповідно до в базовому та звітному (плановому) періоді, грн;

9) загальний коефіцієнт оподаткування підприємства

$$\text{Коз} = \text{Ппр} : \text{Пч}, \quad (4.7)$$

де Пч – чистий прибуток підприємства, отриманий від усіх видів господарської діяльності за певний час, грн;

Ппр – прямі податкові платежі за цей період, грн;

10) коефіцієнт використання податкових пільг

$$\text{Кпп} = 3 : \text{П}, \quad (4.8)$$

де Z – сума податкових пільг, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством впродовж певного часу, грн;

Π – загальна сума податкових платежів підприємства за цей час, грн;

11) коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства

$$K_{\text{епп}} = E_{\text{п1}} : \Pi_0, \quad (4.9)$$

де $E_{\text{п1}}$ – економія податкових платежів завдяки податковому плануванню в певному періоді, грн;

Π_0 – сума податкових платежів у базовому періоді, грн.

4.2 Вплив податкового навантаження на показники функціонування бізнесу

Вплив податкового навантаження на фінансові показники діяльності підприємств доцільно розглядати в розрізі окремих податків:

1) податок на додану вартість має диференційований вплив залежно від галузі діяльності, виду товарів, що виробляють, а також фінансової спроможності покупців. У разі застосування високих ставок ПДВ має негативний вплив на фінансовий стан підприємства через значний лаг між сплатою податкових зобов'язань і зарахуванням податкового кредиту;

2) акцизний податок і митні платежі мають опосередкований вплив, оскільки входять до ціни основної частини продукції підприємства, тобто, їх відшкодовують покупці.

Основні напрямки впливу непрямих податків:

- загальне підвищення цін;
- обмеження купівельної спроможності споживачів;
- обмеження обсягу виробництва та реалізації продукції;
- накопичення нереалізованих товарів;

– тимчасове відволікання оборотних коштів;

3) *податок на прибуток підприємств* визначає виробничі можливості підприємства, вибір політики відтворення основної діяльності шляхом реінвестування, напрями розвитку підприємства. Основні напрямки впливу:

– розподіл прибутку;

– залежність між величиною податку та поточними витратами підприємницької діяльності;

4) *єдиний соціальний внесок* має прямий вплив на збільшення загальних витрат підприємства та зниження оподаткованого прибутку, а також дестимулює зростання фонду оплати праці;

5) *інші загальнодержавні податки та збори*, які належать до витрат підприємства, знижують рівень оподаткованого прибутку та опосередковано призводять до зростання вартості продукції;

б) *податки на доходи населення*. Підвищення рівня прямого оподаткування фізичних осіб зменшує номінальні, а отже, і реальні доходи населення. Як наслідок, відбувається скорочення попиту населення на товари, вироблені підприємствами. За умови незмінної пропозиції ціни знизяться, а отже, скорочуються прибутки підприємств, зменшуються темпи нарощування обсягів виробництва.

4.3 Заходи щодо оптимізації податкової політики підприємства

Оптимізація податкової політики підприємства полягає не лише у зменшенні суми податкових платежів, а й дозволяє врегулювати процес управління господарською діяльністю підприємства. При цьому процес податкової оптимізації пов'язаний з вибором такої підсистеми оподаткування, яка дозволить збільшити частку доходів підприємства, що можуть бути використані в його подальшій діяльності, мінімізуючи при цьому податкові ризики та втрати господарської діяльності. Ці завдання не можуть бути

досягнуті в ході податкової мінімізації, яка супроводжується значними ризиками відповідальності підприємства та втрати його ділової репутації.

Під час розроблення ефективної податкової політики підприємства важливим є ґрунтовний аналіз податкового і фінансового законодавства, у якому норми права визначені неточно або допускають їх неоднозначне тлумачення. Для оптимізації податкової політики підприємства необхідно враховувати одночасно інтереси держави і платників податків. Також необхідне ретельне прогнозування можливої реакції податкових органів. Водночас податки – це не просто обов'язкові примусові платежі фізичних та юридичних осіб для виконання державою її функцій. З розвитком ринкових відносин роль податків у перерозподілі сукупного суспільного продукту набуває не тільки фіскального, але й економічного значення. Втручання держави в економічне життя є однією з причин зміни величини оподаткування як в абсолютних сумах, так і щодо сукупної вартості національного продукту.

Оптимізація податкової політики підприємства полягає у вирішенні наступних завдань:

- розрахунок та аналіз податкових зобов'язань у відповідності до чинного податкового законодавства;
- визначення та сплата мінімально можливої суми податкових зобов'язань;
- пошук резервів зростання прибутку;
- аналіз та удосконалення умов укладання договорів з контрагентами;
- раціональне планування та управління грошовими потоками;
- зведення до мінімуму ризиків накладення штрафних санкцій.

Можна зауважити, що оптимізація податкової політики підприємства має більш широкий зміст ніж податкова мінімізація. Так, податкова оптимізація пов'язана не лише з податковим, а й з фінансовим плануванням, що створює нові можливості збільшення ефективності функціонування підприємств, тоді як мінімізація податків обмежується лише системою заходів управління податками, іноді з порушеннями податкового законодавства.

Таким чином, реалізація ризиків отримання штрафів за порушення податкового законодавства може звести до мінімуму досягнутий ефект економії податкових платежів у ході податкової мінімізації.

Вибір оптимального варіанта податкових платежів передбачає розроблення кількох варіантів та їх порівняння. Водночас, застосування окремих заходів податкової оптимізації слід узгоджувати з стратегічним планом розвитку підприємства. Отже, оптимальні рішення, прийняті в ході податкової оптимізації підприємства, мають одночасно відповідати двом критеріям: мінімум фінансових витрат (у тому числі на сплату податків) та мінімум господарських (податкових) ризиків. Податкові ризики оцінюються з точки зору суми витрат на сплату штрафних санкцій, а також ймовірності їх накладення (або донарахування податків). Таким чином, оптимальним для підприємства буде таке рішення, внаслідок якого фінансово-економічний стан підприємства покращиться.

Масштаби та спрямування податкової оптимізації значною мірою залежать від пріоритетів господарської діяльності підприємства. Також слід враховувати компроміс щодо формування такого фіскального навантаження, яке одночасно задовольнить потреби підприємства та держави.

Оптимізація податкової політики підприємства здійснюється як сукупність наступних заходів:

- аналіз поточних податкових ризиків (передбачає аналіз системних помилок у податковому обліку, перевірка документообігу та забезпечення відповідної якості первинних документів);
- аналіз структури податкового навантаження з урахуванням специфіки діяльності підприємства;
- управління податковими ризиками на рівні фінансового менеджменту підприємства (передбачає реструктуризацію дебіторської і кредиторської заборгованості; оподаткування злиття та поглинання підприємств; прогнозування зовнішніх і внутрішніх податкових ризиків на підприємстві);

– вибір альтернативних методів оптимізації оподаткування та способів їхньої адаптації до специфіки діяльності підприємства в умовах економічної кризи (передбачає використання методу заміни податкового суб'єкта, методу заміни виду діяльності, методу заміни податкової юрисдикції);

– розроблення нової моделі сплати податків (передбачає аналіз та зміни договірної бази підприємства та положень облікової політики підприємства для цілей податкового планування (усі положення, що містяться в обліковій політиці, мають податкові наслідки і дають змогу оптимізувати податкові платежі));

– розроблення механізмів оптимізації, що дадуть змогу регулювати розміри сплати податків для створеної моделі (передбачає зниження бази оподаткування, перенесення бази оподаткування на інші суб'єкти та відстрочення терміну виникнення податкових зобов'язань).

Оптимальність податкової політики підприємства ґрунтується на розрахунку частини податкових надходжень у відсотках до загальної суми прибутку підприємства або отриманого доходу. Світовий досвід оподаткування свідчить про те, що оптимальний рівень податкового навантаження на платника податків повинен бути не більше ніж 30–40 %.

Контрольні запитання для самоперевірки знань

1. У чому полягає сутність податкового навантаження на підприємства?
2. Абсолютні показники вимірювання податкового навантаження на підприємство.
3. Як розраховують загальний коефіцієнт оподаткування діяльності підприємства?
4. В чому різниця між абсолютною і відносною зміною податкових платежів?
5. Як розрахувати коефіцієнт використання податкових пільг?

6. Як впливають непрямі податки на показники діяльності підприємства?

7. Особливості зв'язку прямих податків і фінансових показників діяльності підприємств.

8. Які основні завдання оптимізації податкової політики підприємства?

9. Як впливає податкове навантаження на формування податкової політики підприємства?

10. Які заходи передбачає оптимальна податкова політика підприємства?

Тести для самоконтролю знань:

1. Під податковим навантаженням на мікрорівні йдеться про:
 - а) сукупність податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів, які повинна сплачувати юридична особа згідно з чинним податковим законодавством країни;
 - б) вартісний вираз усієї сукупності податків, які повинна сплачувати юридична чи фізична особа згідно з чинним податковим законодавством країни;
 - в) вартісний вираз усієї сукупності податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів, які повинна сплачувати юридична чи фізична особа згідно з чинним податковим законодавством країни;
 - г) обов'язкові платежі, які сплачують фізичні та юридичні особи до бюджету згідно з чинним податковим законодавством країни.

2. Податкове навантаження макрорівня оцінюють за допомогою такого індикатора:
 - а) загальний коефіцієнт оподаткування підприємства;
 - б) податкове навантаження на населення;

- в) структура (частка) податків;
- г) правильна відповідь відсутня.

3. Характеристика податкового навантаження на фактори виробництва і споживання здійснюють за допомогою:

- а) ефективної ставки податків на споживання;
- б) ефективної ставки податків на працю;
- в) ефективної ставки податків на капітал;
- г) усі відповіді правильні.

4. Показник еластичності попиту:

- а) відображає зміни податкових надходжень за умови зміни ВВП на один пункт;
- б) відображає ступінь використання різними податками (групами податків) потенційної бази оподаткування (споживання, праці, капіталу);
- в) відображає зміни податкових надходжень за умови зміни кількості платників податків;
- г) демонструє, на скільки можливо збільшити відсоток оподаткування.

5. Відношення чистого прибутку підприємства, отриманого від усіх видів господарської діяльності за певний час до прямих податкових платежів за цей період, характеризує:

- а) коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства;
- б) коефіцієнт оподаткування прибутку;
- в) відносну зміну податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний період;
- г) загальний коефіцієнт оподаткування підприємства.

6. Вплив Єдиного соціального внеску на фонд оплати праці:

- а) дестимулюючий;
- б) прямий;
- в) опосередкований;
- г) диференційований.

7. Відношення суми податкових платежів підприємства за певний період до обсягу реалізації продукції за цей період характеризує:

- а) ефективна ставка податків на споживання;
- б) коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції;
- в) коефіцієнт оподаткування доходів;
- г) коефіцієнт оподаткування витрат.

8. Співвідношення податкового надходження до бюджетів разом із сумою зборів та платежів до цільових фондів до валового внутрішнього продукту у відсотках характеризує:

- а) податкове навантаження на підприємства;
- б) податкове навантаження на населення;
- в) податкове навантаження на економіку загалом;
- г) ефективну ставку податків на працю.

9. Економія податкових платежів завдяки податковому плануванню в певному періоді поділена на суму податкових платежів у базовому періоді визначає:

- а) коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства;
- б) коефіцієнт використання податкових пільг;
- в) загальний коефіцієнт оподаткування підприємства;
- г) відносну зміну податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний період.

10. Світовий досвід оподаткування свідчить про те, що оптимальний рівень податкового навантаження на платника податків повинен бути:

- а) Більше ніж 40%;
- б) не обмежений;
- в) не більше ніж 30–40%;
- г) не менше ніж 30–40%.

РОЗДІЛ 5

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІД ЧАС СПЛАТИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

- 5.1 Загальні засади справляння непрямих податків в Україні.
- 5.2 Можливості оптимізації ПДВ у діяльності підприємства.
- 5.3 Податкові пільги та способи оптимізації зобов'язань з акцизного податку та митних платежів.
- 5.4 Зарубіжний досвід справляння непрямих податків.

5.1 Загальні засади справляння непрямих податків в Україні

Уперше поділ податків на прямі і непрямі був зроблений англійським вченим Дж. Локком наприкінці XVII ст. За основу він взяв принцип перекладання податків.

Існує кілька способів розмежування прямих і непрямих податків:

– *залежно від ознак сплати* (*прямі* – і сплачує, і несе відповідальність за своєчасну сплату до бюджету одна особа; *непрямі* – сплачує одна особа (покупець), а відповідальність за перерахування до бюджету несе інша особа (продавець));

– *в залежності від участі у формуванні ціни* (*прямі* – включаються в ціну товару на стадії виробництва у виробників; *непрямі* – тільки на стадії реалізації як надбавка до ціни товару);

– *залежно від джерела сплати* (*прямі* – сплачуються з виробництва цінностей, доходу чи майна; *непрямі* – із споживання товарів, робіт, послуг, витрат і господарських операцій).

Непрямі податки – це податки, які визначають за розміром споживання і не залежать від доходу чи майна платника, є надбавкою до ціни товару чи послуги, платником яких є кінцевий споживач цього товару чи послуги.

Непрямі податки відіграють значну роль у формуванні доходів держави і податковому регулюванні. Історично основним видом непрямих податків був акциз, об'єктом оподаткування якого була вартість товарів, які мали специфічні особливості (тютюн, алкоголь). Розвиток непрямих оподаткування привів до появи податку з обороту, податку з продажу та ПДВ, а також мита.

При стягненні непрямих податків виникають правовідносини, в яких беруть участь два суб'єкти оподаткування: платник податку і носій податку.

Платник непрямих податку – це виробник чи продавець товару чи послуги, який вносить до бюджету певну суму непрямих податків від реалізованого товару чи послуги.

Носій непрямих податку – це фізична або юридична особа – кінцевий споживач товару чи послуги, у ціні яких закладений непрямий податок. Купуючи товари чи послуги, споживач фактично стає платником податків і в такий спосіб податки перекладаються з платника на носія.

У світовій практиці існують три *види непрямих податків: акциз, фіскальна монополія і мито*. На сьогодні в Україні стягуються акциз і мито.

Акциз – це непрямий податок, який встановлюється у вигляді надбавки до ціни. Акцизи поділяються на *специфічні й універсальні*. Специфічні акцизи виникли набагато раніше, ніж універсальні.

Специфічні акцизи (у більшості країн мають назву «*акцизний податок*») є найактивнішими інструментами державного регулювання кількісних параметрів споживання певного переліку товарів, тютюнових виробів і алкогольних напоїв, контролювання доходів монополістів під час виробництва деяких товарів, захисту власних виробників і перерозподілу доходів споживання при купівлі предметів розкоші. *Характерними рисами специфічних акцизів* є обмежений перелік товарів, з яких вони стягуються, диференційовані ставки по окремих групах товарів і нарахування на точно визначеному законодавством етапі руху товару від виробника до споживача.

Світовий досвід застосування специфічних акцизів підтверджує, що треба дуже обережно підходити до визначення ставок акцизного податку. Високі ставки зумовлюють зростання тіньового обороту, ухилення від оподаткування та появу великої кількості фальсифікованої продукції. Боротьба з цим явищем не дає позитивних результатів і потребує великих затрат із боку держави, які іноді перевищують доходи від акцизного податку.

Універсальні акцизи відрізняються від специфічних універсальними ставками на всі групи товарів та ширшою базою оподаткування. Широка база оподаткування забезпечує стійкі надходження до бюджету, які не залежать від змін в уподобаннях споживачів та асортименті реалізованих товарів. У податковій практиці існують три форми універсальних акцизів: *податок з продажу, податок з обороту і податок на додану вартість*.

Об'єктом оподаткування *податку з продажу* у сфері торгівлі є валовий дохід на кінцевому етапі реалізації чи виробництва товарів, тобто оподаткування здійснюється лише один раз на одному етапі руху товарів.

Податок з обороту також стягується з валового доходу, але вже на всіх етапах руху товарів. З цим пов'язаний значний недолік цього податку – *кумулятивний ефект*, який полягає в тому, що в об'єкт оподаткування включають податки, які були сплачені раніше, на попередніх етапах руху товарів. Цей податок може успішно функціонувати лише за тоталітарної системи, коли держава централізовано встановлює ціни на всі товари.

Податок на додану вартість сплачують на всіх етапах руху товарів, але об'єктом оподаткування є вже не валовий дохід, а додана вартість, що зберігає переваги податку з обороту, але водночас ліквідує його головний недолік – кумулятивний ефект.

Фіскальна монополія – це прибуток держави (різниця між фіксованою державою ціною й затратами на виробництво і реалізацію) від реалізації монополізованих державою товарів. За часткової монополії держава монополізує або тільки процес ціноутворення, або ціноутворення і виробництво певних видів товарів, або ціноутворення і реалізацію. За повної

монополії держава залишає за собою виключне право на виробництво і реалізацію товарів за встановленими нею цінами.

Мито – це непрямий податок, який встановлюють під час переміщення товарів через митний кордон держави, тобто в разі ввезення, вивезення або транзиту. Стягнення мита має на меті не стільки задовольнити фіскальні потреби держави, скільки сформувати раціональну структуру експорту й імпорту товарів.

Переваги непрямого оподаткування:

– *вигода для країн, де спостерігається прогрес в економіці*, оскільки ці податки збільшують доходи держави внаслідок зростання добробуту населення (чим більше доходів, тим більше купівельної спроможності і більше буде надходжень від непрямих податків);

– *впливають на рівень споживання продукції та її структуру* (для товарів, шкідливих для здоров'я і довкілля);

– *є фіскально ефективними*, оскільки охоплюють величезну кількість людей, які їх сплачують, широку базу оподаткування, характеризуються зручністю сплати в часі, близькістю до місця внесення;

– *є непомітними для споживача, приховані в ціні товару.*

Недоліки непрямого оподаткування:

– *значний вплив на загальний рівень цін;*

– *податки сплачуються непропорційно доходу платників*, надмірно обтяжують верстви населення, які мають низькі доходи.

Організаційні засади справляння ПДВ в Україні

Питання, що стосуються порядку нарахування та сплати ПДВ, відображені в розділі V ПКУ (ст. 180–211).

Платниками ПДВ є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник ПДВ;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник ПДВ;

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 та ін. (ст. 180 ПКУ).

Вимоги щодо реєстрації осіб як платників ПДВ (ст. 181–184 ПКУ).

У разі якщо загальна сума від здійснення операцій із постачання товарів / послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх *12 календарних місяців*, сукупно перевищує *1 млн. грн.* (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 груп.

Якщо особи, незареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, вони сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Якщо особа не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої суми, але вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, таку реєстрацію здійснюють 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 не пізніше ніж *10 число календарного місяця, що настає за місяцем*, у якому вперше досягнутий обсяг оподатковуваних операцій.

У разі добровільної реєстрації особи як платника податку реєстраційну заяву подають не пізніше ніж *за 10 календарних днів до початку податкового*

періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних.

У разі відсутності підстав для відмови в реєстрації особи як платника податку контролюючий орган зобов'язаний протягом *3 робочих днів* після надходження реєстраційної заяви до контролюючого органу внести до реєстру платників податку запис про реєстрацію такої особи як платника податку:

- з бажаного (запланованого) дня реєстрації, зазначеного у реєстраційній заяві, що відповідає даті початку податкового періоду (календарного місяця), з якого такі особи вважатимуться платниками податку та які матимуть право на складання податкових накладних, у разі добровільної реєстрації особи як платника податку;

- з першого числа місяця, наступного за днем спливу 20 календарних днів після подання реєстраційної заяви до контролюючого органу, у разі добровільної реєстрації особи як платника податку на додану вартість, якщо бажаний (запланований) день реєстрації у заяві не зазначений;

- з бажаного (запланованого) дня, що відповідає першому числу календарного кварталу, у якому застосовуватимуть ставку єдиного податку, що передбачає сплату податку на додану вартість, у разі переходу осіб на спрощену систему оподаткування або зміни ставки єдиного податку;

- з дня внесення запису до реєстру платників податку в разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку, якщо перше число календарного місяця, у якому здійснений перехід на сплату інших податків і зборів, на день подання реєстраційної заяви настало.

Державна податкова служба (ДПС) України веде реєстр платників податку, у якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники податку.

Реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться за допомогою виключення з реєстру платників податку і відбувається в разі, якщо:

а) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку протягом попередніх 12 місяців, подала заяву про анулювання реєстрації, якщо загальна вартість оподатковуваних товарів / послуг, що надає така особа, за останні 12 календарних місяців була меншою від необхідної суми, за умови сплати суми податкових зобов'язань із ПДВ;

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

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

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

д) установчі документи будь-якої особи, зареєстрованої як платник податку, визнані рішенням суду недійсними;

е) господарським судом винесена ухвала про ліквідацію юридичної особи – банкрута;

ж) платник податку ліквідується за рішенням суду (фізична особа позбувається статусу суб'єкта господарювання) або особа звільнена від сплати податку чи її податкова реєстрація анульована (скасована, визнана недійсною) за рішенням суду;

и) фізична особа, зареєстрована як платник податку, померла, вона оголошена померлою, визнана недієздатною або безвісно відсутньою, обмежена її цивільна дієздатність.

У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації контролюючий орган протягом *10 календарних днів* після надходження заяви

платника податку про анулювання реєстрації подає такому платникові податку вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації з поясненнями із зазначеного питання.

Про анулювання реєстрації платника податку контролюючий орган зобов'язаний письмово повідомити особу протягом *3 робочих днів* після дня анулювання такої реєстрації.

Об'єктом оподаткування (ст. 185 ПКУ) є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України;

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

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

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

Ставки податку (ст. 193 ПКУ) встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

а) 20 %;

б) 0 %;

в) 7 % по операціях з:

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджує документ про відповідність, та дозволених для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування в межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких наданий Міністерством охорони здоров'я;

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

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

– постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в українськомовній версії для осіб із порушеннями зору та осіб із порушеннями слуху;

– постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування;

г) 14 % по операціях із постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції.

Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 ПКУ):

1) вивезення товарів за межі митної території України: (у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі та вільної митної зони).

2) постачання товарів:

а) для заправки або забезпечення морських суден, що:

– використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої

господарської діяльності, що провадиться за межами територіальних вод України;

- використовуються для рятування або надання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн;

- входять до складу Військово-Морських Сил України та відправляються за межі територіальних вод України, зокрема на якірні стоянки;

- б) для заправки або забезпечення повітряних суден, що:

- виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату;

- входять до складу Повітряних Сил України та відправляються за межі повітряного кордону України, зокрема в місця тимчасового базування;

- в) для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі;

- г) для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;

- д) магазинами безмитної торгівлі відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України;

- 3) постачання таких послуг:

- а) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

- б) послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт і вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом;

- в) послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

У разі якщо операції з постачання товарів звільнено від оподаткування на митній території України, до операцій з експорту таких товарів застосовується нульова ставка.

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як *різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду*. Позитивне значення такої різниці підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у встановлені строки.

Для перерахування податку до бюджету Державна податкова служба України надсилає Державній казначейській службі України, де відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, реєстр платників, у якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, звітний період і сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру Державна казначейська служба України, де відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, перераховує суми податку до бюджету.

При від'ємному значенні цієї різниці, така сума (п. 200.4 ПКУ):

а) враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник за попередні звітні періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого) в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200⁻¹.3 ПКУ на момент отримання контролюючим органом податкової декларації;

б) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника, у частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200⁻¹.3 ПКУ на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету;

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

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

Заяви про повернення сум бюджетного відшкодування автоматично вносяться до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування протягом *операційного дня* їхнього отримання у хронологічному порядку їх надходження.

Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування.

Звітним (податковим) періодом є один *календарний місяць* або календарний квартал з урахуванням таких особливостей (ст. 202 ПКУ):

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

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

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

Сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом *10 календарних днів*, що настають за останнім днем, відведеним на подання податкової декларації (ст. 203 ПКУ).

Організаційні засади справляння акцизного податку в Україні

Усі питання, пов'язані з порядком нарахування та сплати акцизного податку, подані у VI розділі ПКУ (ст. 212–232).

До підакцизних товарів належать (ст. 215 ПКУ):

- 1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- 2) тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну;
- 3) рідини, що використовуються в електронних сигаретах;
- 4) пальне;
- 5) автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- 6) електрична енергія.

Платниками податку є (ст. 212 ПКУ):

- 1) особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, зокрема з давальницької сировини;
- 2) особа – суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- 3) фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;
- 4) особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;
- 5) особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

б) особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1 000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

7) особа, на яку під час здійснення операцій із підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;

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

9) оптовий постачальник електричної енергії;

10) виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії;

11) особа – власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується в легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок;

12) особа (зокрема юридична особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи), постійне представництво, які реалізують пальне або спирт етиловий.

Отже, платниками акцизного податку є суб'єкти, які здійснюють виробництво підакцизних товарів, їхнє ввезення на митну територію України (МТУ) чи їхню реалізацію на МТУ.

Особливий порядок реєстрації як платника акцизного податку передбачений для 4 груп суб'єктів (п. 212.3 ПКУ):

- 1) суб'єктів, що здійснюють свою діяльність на основі ліцензії;
- 2) суб'єктів, що здійснюють реалізацію пального;
- 3) суб'єктів господарювання роздрібною торгівлі;
- 4) інших платників акцизного податку.

1. Реєстрація в контролюючих органах як платника акцизного податку суб'єкта господарювання, який здійснює діяльність на основі ліцензії (виробництво чи імпорт алкогольних напоїв та тютюнових виробів) здійснюється на підставі інформації про видачу такої ліцензії.

Крім того, органи ліцензування зобов'язані надати органу ДПС за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у 5-денний строк із дня здійснення таких дій.

2. Особи, які здійснюватимуть реалізацію пального або спирту етилового, підлягають обов'язковій реєстрації у ДПС як платники податку за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців до початку здійснення реалізації пального.

Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за 3 робочі дні до початку здійснення реалізації пального заяви, форма якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (Міністерство фінансів України).

3. Особи – суб'єкти господарювання роздрібною торгівлю, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають обов'язковій реєстрації у ДПС як платники податку за місцезнаходженням пункту продажу товарів не пізніше останнього дня, відведеного на подання декларації акцизного податку за місяць, в якому здійснюється господарська діяльність.

4. Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації у ДПС як платники податку за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців, не пізніше останнього дня, відведеного на подання декларації акцизного податку за місяць, у якому розпочата господарська діяльність.

Об'єктами оподаткування акцизним податком (ст. 213 ПКУ) є операції з:

1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

2) реалізації та/або передавання в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу. Ця норма не поширюється на операції з передавання в межах одного підприємства електричної енергії (за кодом 2716 00 00 00 згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), виробленої на об'єктах електроенергетики;

3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

5) реалізації або передавання у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування;

6) обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат відповідно до ПКУ;

7) реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;

8) переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу в підакцизний легковий автомобіль;

9) реалізації з акцизного складу будь-яких обсягів пального або спирту етилового понад обсяги, що: а) отримані з інших акцизних складів, підтверджених зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних; б) ввезені (імпортовані) на митну територію України, засвідчені належно оформленою митною декларацією; в) вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування відповідно до ПКУ, підтверджених

zareestrovanimi akciznimi nakladnimi v Eдиноmu reestri akciznih nakladnih.

Operacii z pidakciznimi tovarami, yakii ne pidlyagayut opodatkuvanню (n. 213.2 PKU):

1) *eksport* pidakciznih tovariv (produkcii) platnikom podatku za mezi mitnoi territorii Ukraini;

2) *import* ranishe eksportovanih pidakciznih tovariv (produkcii), u yakih виявлені недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їхнього повернення експортеру. Такі підакцизні товари ввозяться без подальшої їхньої реалізації;

3) *realizaciya elektrichnoi energii*, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії;

4) передавання для власного споживання в межах одного підприємства електричної енергії (за кодом 2716 00 00 00 згідно з УКТ ЗЕД), виробленої на цьому підприємстві.

Osoblivosti obchislenня akciznogo podatku z tyutyunovih виробів (st. 220–221 PKU)

Установлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) за допомогою декларування таких цін.

Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), установлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається ДПС в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб.

У декларації повинні міститися відомості про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на всі підакцизні товари (продукцію), що виробляються ним в Україні, або на всі підакцизні товари (продукцію), що імпортуються ним в Україну, і дата, з якої встановлюються максимальні роздрібні ціни.

Декларація подається виробником або імпортером підакцизних товарів (продукції) до ДПС не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця.

Декларація не приймається в разі:

- 1) подання пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення в ній максимальних роздрібних цін;
- 2) невідповідності її форми, визначеній Міністерством фінансів України.

Декларація подається за допомогою засобів електронного зв'язку в електронній формі уповноваженою особою виробника або імпортера підакцизних товарів (продукції) та вважається прийнятою за наявності квитанції про отримання податкової декларації засобами електронного зв'язку, що містить дату прийняття та реєстраційного номера прийнятої декларації.

Установлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на перелічені в декларації товари (продукцію) не пізніше ніж 10 числа запроваджуються з 15 числа місяця, у якому подається декларація, а установлені не пізніше ніж 25 числа – з 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому декларація подана до ДПС, і діють до їхньої зміни.

У разі потреби у зміні будь-яких відомостей, що містяться в декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), поданій їхнім виробником або імпортером до ДПС, виробник або імпортер повинен подати таким органам нову декларацію. *Така зміна може здійснюватися не частіше ніж 2 рази на місяць.*

Встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) повинні наноситися на споживчу упаковку таких товарів разом із датою їхнього виробництва.

Обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками.

Під час визначення податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за

встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

У разі реалізації тютюнової сировини суб'єктам господарювання, які не є виробниками тютюнових виробів та/або тютюново-ферментаційними заводами, із суб'єктів, що здійснили таку реалізацію, справляється штраф у розмірі 200 % від вартості реалізованої тютюнової сировини. Реалізована в такий спосіб сировина підлягає конфіскації та знищенню.

Особливості оподаткування алкогольних напоїв (ст. 225 ПКУ)

Суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для перероблення на алкогольні напої (крім виноматеріалів і вермутів), 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.

Сума податку, на яку погашається вексель, визначається на підставі фактично отриманої кількості спирту (згідно з актом) і ставок податку на готову продукцію, зменшується на суму податку, розраховану на підставі фактично втраченої кількості спирту етилового під час транспортування та зберігання, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, затверджених у встановленому порядку, а також фактично повернутого не виправного браку. Розрахунок суми зменшення податку проводиться у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів провадиться на підставі (ст. 226 ПКУ):

- довідок про сплату суми податку, розрахованої 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 Міністерством фінансів України формою у двох примірниках, один із яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;

– платіжного документа на перерахування плати за марки з позначкою банку про дату виконання платіжного доручення.

Підприємства – виробники та імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів (покупець марок) подають в електронній формі щомісяця до 10 числа територіальному органу ДПС (продавець марок) для задоволення через два місяці потреби в марках акцизного податку попередню заявку-розрахунок про потребу в марках за їхніми видами, копію платіжного документа на перерахування плати за марки з позначкою банку про дату виконання платіжного доручення та звіт про використання марок, придбаних у попередньому місяці.

Розмір плати за одну марку акцизного податку для алкогольних напоїв становить 0,1926 гривні, для тютюнових виробів – 0,091 гривні (відповідно до Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, станом на 01.01.2021).

Марка для алкогольних напоїв вітчизняного виробництва, крім виноробної продукції (лікеро-горілчана продукція), виготовляється у зеленій кольоровій гамі, для алкогольних напоїв вітчизняного виробництва, які є виноробною продукцією – червоної, для алкогольних напоїв імпортного виробництва, крім виноробної продукції (лікеро-горілчана продукція) – фіолетовій, для алкогольних напоїв імпортного виробництва, які є виноробною продукцією – оранжевої, для тютюнових виробів вітчизняного виробництва з фільтром і без фільтра (сигарети, цигарки) – зеленій, для інших тютюнових виробів вітчизняного виробництва – помаранчевій, для тютюнових виробів імпортного виробництва з фільтром і без фільтра

(сигарети, цигарки) – синій, для інших тютюнових виробів імпортного виробництва – бордовій кольоровій гамі.

На кожен марку наносять такі реквізити:

– слова «УКРАЇНА», «МАРКА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ», «ТЮТЮНОВІ ВИРОБИ» (для тютюнових виробів);

– позначення виду марки, що складається з літер та слів «алкоголь вітчизняний (лікеро-горілчана продукція)» – «АВ ЛГП», «алкоголь вітчизняний (виноробна продукція)» – «АВ ВП», «алкоголь імпортний (лікеро-горілчана продукція)» – «АІ ЛГП», «алкоголь імпортний (виноробна продукція)» – «АІ ВП», «тютюн вітчизняний (сигарети з фільтром)» – «ТВ ЗФ», «тютюн вітчизняний (сигарети без фільтра, цигарки)» – «ТВ БФ», «тютюн імпортний (сигарети з фільтром)» – «ТІ ЗФ», «тютюн імпортний (сигарети без фільтра, цигарки)» – «ТІ БФ», «тютюн вітчизняний (інші вироби)» – «ТВ ІНШІ», «тютюн імпортний (інші вироби)» – «ТІ ІНШІ»;

– індекс регіону України, що відповідає місцезнаходженню виробника продукції, позначений двома цифрами (для маркування вітчизняної продукції), серія з чотирьох літер і шестизначний номер, два двозначних числа (місяць і рік, у якому вироблені марки для алкогольних напоїв) або двозначне та однозначне числа (рік і квартал, у якому вироблені марки для тютюнових виробів) через скісну риску та сума акцизного податку (для алкогольних напоїв), сплаченого за одиницю продукції, з точністю до тисячного знака, крім суми акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі алкогольних напоїв.

Кількість марок акцизного податку, яку можуть отримати виробники алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, визначається відповідно до сплаченої суми податку. Виробники тютюнових виробів та алкогольних напоїв, для виробництва яких не використовується спирт етиловий неденатурований, визначають потребу в марках акцизного податку з урахуванням планових щомісячних обсягів реалізації продукції.

Звіт про використання марок акцизного податку подається виробником (імпортером) щомісяця 5 числа місяця, наступного за звітним, на паперових носіях та в електронному вигляді до Головного управління ДПС, яке щомісяця до 10 числа місяця, наступного за звітним, подає в електронному вигляді узагальнену інформацію до ДПС.

Суми податку перераховуються до бюджету платниками акцизного податку протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем, відведеним на подання податкової декларації за місячний податковий період.

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються за умови придбання марок акцизного податку.

Суми податку виробниками тютюнових виробів сплачуються до бюджету протягом 15 робочих днів після отримання марок акцизного податку з доплатою (за потреби) на день подання податкової декларації. Якщо зазначений строк припадає на день наступного бюджетного року, сума акцизного податку сплачується виробникам тютюнових виробів до закінчення бюджетного року, в якому отримані марки.

Тимчасово, до 31 грудня 2029 року включно, встановлено, що місячний обсяг (у кількісному виразі виключно у четвертому кварталі кожного року) продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику або імпортеру тютюнових виробів продавцем марок акцизного податку не може перевищувати 115 % середньомісячного обсягу реалізації на митній території України тютюнових виробів цим підприємством – виробником або імпортером за попередні три календарні місяці. Це положення поширюється лише на підприємства, які провадять діяльність із виробництва та/або імпорту тютюнових виробів більше ніж 12 місяців та обсяг придбання марок акцизного податку якими протягом поточного місяця перевищує 1 мільйон штук.

Підприємства, які виробляють вина виноградні з додаванням спирту та міцні, вермути, інші зброжені напої з додаванням спирту, суміші із зброжених напоїв з додаванням спирту, суміші зброжених напоїв з

безалкогольними напоями з додаванням спирту, сплачують податок під час придбання марок акцизного податку на суму, розраховану із ставок податку на готову продукцію, вироблену з виноматеріалів чи сусла, під час виробництва яких використовується спирт етиловий.

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.

Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.

У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (за потреби) на день подання митної декларації.

Суми податку перераховуються до бюджету суб'єктом господарювання роздрібної торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем, відведеним на подання податкової декларації за місячний податковий період.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Суб'єкти господарювання, що здійснюють реалізацію пального, зобов'язані складати в електронній формі акцизні накладні за кожним фактом реалізації пального. Ці накладні мають бути зареєстровані в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Акцизна накладна складається платником податку в день реалізації пального під час кожної повної або часткової операції з реалізації пального. Підтвердженням особі, що реалізує пальне, про прийняття її акцизної накладної та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру акцизних накладних є квитанція в електронному вигляді в текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

Якщо після реалізації пального відбувається повернення частини чи всього обсягу пального особі, яка реалізує пальне, або виникає потреба у

виправленні помилок, допущених під час складання акцизної накладної, показники такої акцизної накладної підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування та реєстрації його в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Виявлення розбіжностей даних декларацій з акцизного податку платника податків і даних Єдиного реєстру акцизних накладних є підставою для проведення контролюючими органами документальної позапланової виїзної перевірки особи, яка реалізує пальне, та у відповідних випадках отримувача пального.

У разі порушення особою, яка реалізує пальне, порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувач пального має право протягом 60 календарних днів, що настають за днем реалізації пального, подати до контролюючого органу заяву із скаргою на таку особу, яка реалізує пальне.

У разі реалізації пального без реєстрації податкової накладної до такого суб'єкта застосовується штраф у розмірі 100 % вартості реалізованого пального.

Організаційні засади справляння мита в Україні

Мито – це загальнодержавний податок, установлений ПКУ та Митним кодексом України (МКУ), який нараховується та сплачується відповідно до МКУ, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (ст. 271 МКУ).

В Україні застосовують такі види мита:

- 1) ввізне мито;
- 2) вивізне мито;
- 3) сезонне мито;
- 4) особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, додатковий імпорتنний збір.

Ввізне мито встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України (ст. 272 МКУ).

Вивізне мито встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України (ст. 273 МКУ).

На окремі товари законом може встановлюватися *сезонне мито* на строк не ніж менше 60 та не більше ніж 120 послідовних календарних днів із дня встановлення сезонного мита (ст. 274 МКУ).

У випадках, передбачених законами України (якщо інше не передбачене міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України), з метою захисту економічних інтересів України та українських товаровиробників у разі ввезення товарів на митну територію України, незалежно від інших видів мита, можуть застосовуватися *особливі види мита* (ст. 275 МКУ):

- 1) спеціальне;
- 2) антидемпінгове;
- 3) компенсаційне;
- 4) додатковий імпорتنний збір.

Спеціальне мито встановлюється відповідно до Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну»:

1) як засіб захисту національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їхнє ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику;

2) як заходи у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що

заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику. Товар вважається об'єктом демпінгу, якщо в країні імпорту його експортна ціна є нижчою від порівнянної ціни на подібний товар у країні експорту у звичайних торговельних операціях.

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

Додатковий імпортний збір встановлюється відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року (ГАТТ) та Домовленості про положення ГАТТ щодо платіжного балансу в разі значного погіршення стану платіжного балансу або істотного скорочення золотовалютних резервів, або досягнення ними мінімального розміру з метою забезпечення рівноваги платіжного балансу та збільшення розміру золотовалютних резервів.

Платниками мита є (ст. 276 МКУ):

- 1) особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України в порядку та на умовах, встановлених МКУ;
- 2) особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;
- 3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог;
- 4) особа, яка використовує товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з МКУ, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

6) особа, яка реалізує товари, транспортні засоби відповідно до ст. 243 МКУ.

Об'єкти оподаткування митом (ст. 277 МКУ):

1) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами;

2) товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами та ін.;

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

В Україні застосовують такі види ставок мита (ст. 280 МКУ):

1) адвалорна – у відсотках до встановленої бази оподаткування;

2) специфічна – у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;

3) комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Механізм нарахування і сплати мита включає декілька етапів.

Визначення митної вартості товару

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка ґрунтується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари (ст. 49 МКУ).

Митна вартість товарів і метод її визначення заявляються (декларуються) митному органу декларантом під час переміщення товарів через митний кордон України за допомогою подання декларації митної вартості.

Визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну, здійснюється за такими методами (ст. 57 МКУ):

- за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- за ціною договору щодо ідентичних товарів;
- за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
- на основі віднімання вартості;
- на основі додавання вартості (обчислена вартість);
- резервного.

Основним є метод визначення митної вартості товарів за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції) (ст. 58 МКУ). Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена за допомогою застосування попереднього методу.

Митною вартістю товарів, що ввозяться в Україну відповідно до митних режимів, відмінних від режиму імпорту, є ціна товару, зазначена у рахунку-фактурі чи рахунку-проформі.

Водночас під ідентичними розуміються товари, однакові за всіма ознаками з оцінюваними товарами, зокрема за такими, як:

- 1) фізичні характеристики;
- 2) якість і репутація на ринку;
- 3) країна виробництва;
- 4) виробник.

Ціна договору щодо ідентичних товарів береться за основу для визначення митної вартості товарів, якщо ці товари ввезено приблизно в тій самій кількості та на тих самих комерційних рівнях, що й оцінювані товари (ст. 59 МКУ).

Під подібними (аналогічними) розуміються товари, які хоч і не однакові за всіма ознаками, але мають схожі характеристики і складаються зі схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та є комерційно взаємозамінними.

Для визначення, чи є товари подібними (аналогічними), враховуються *якість товарів, наявність торгової марки та репутація цих товарів на ринку.*

Ціна договору щодо подібних (аналогічних) товарів береться за основу для визначення митної вартості товарів, якщо ці товари ввезено приблизно в тій самій кількості і на тих самих комерційних рівнях, що й оцінювані товари (ст. 60 МКУ).

Митна вартість за методом віднімання вартості визначається за ціною, за якою оцінювані або ідентичні чи подібні (аналогічні) імпортовані товари продаються на території України в найбільших загальних кількостях покупцю, за умови вирахування таких компонентів (ст. 62 МКУ): 1) витрат на виплату комісійних; 2) витрат на транспортування, страхування; 3) сум податків, що підлягають сплаті в Україні у зв'язку з ввезенням чи продажем.

Митна вартість за методом додавання вартості визначається на основі наданої виробником товарів, що оцінюються, інформації про їхню вартість, яка повинна складатися із сум (ст. 63 МКУ): 1) вартості матеріалів і витрат, понесених виробником під час виробництва; 2) обсягу прибутку під час продажу товарів того самого класу або виду; 3) загальних витрат при продажу в Україну з країни вивезення товарів того самого класу або виду (завантаження, транспортування до місця ввезення на МТУ, страхування).

У разі якщо митна вартість товарів не може бути визначена за допомогою послідовного використання попередніх методів, то вона визначається з використанням способів, які не суперечать законам України і є сумісними з відповідними принципами і положеннями ГАТТ.

Визначення країни походження (Глава 6 МКУ)

Країна походження товару визначається з метою оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України, а також забезпечення обліку цих товарів у статистиці зовнішньої торгівлі.

Країною походження товару вважається країна, в якій товар був повністю вироблений або підданий достатньому переробленню.

У разі якщо у виробництві товару беруть участь дві або більше країн, країною походження товару вважається країна, в якій були здійснені *останні операції з перероблення*, достатні для того, щоб товар отримав основні характерні риси повністю виготовленого товару, що відповідають критеріям достатнього перероблення.

Під країною походження товару може розумітися група країн, митні союзи країн, регіон чи частина країни, якщо є необхідність їхнього виділення з метою визначення походження товару.

Для цілей визначення країни походження товару не враховується походження енергії, машин та інструментів, що використовуються для його виробництва або перероблення.

Приладдя, запасні частини та інструменти, використовувані в машинах, пристроях, агрегатах або транспортних засобах, вважаються такими, що походять з тієї самої країни, що і ці машини, пристрої, агрегати або транспортні засоби, за умови їхнього ввезення та продажу разом із зазначеними машинами, пристроями, агрегатами або транспортними засобами і відповідності їхньої комплектації та кількості звичайно використовуваним приладдю, запасним частинам та інструментам.

Документами, що підтверджують країну походження товару, є сертифікат про походження товару, засвідчена декларація про походження товару, декларація про походження товару, сертифікат про регіональне найменування товару.

Визначення товарної групи товару

В основу товарної класифікації Митного тарифу України покладений УКТ ЗЕД. В УКТ ЗЕД товари систематизовані за розділами, групами, товарними позиціями, товарними підпозиціями, найменування і цифрові коди яких уніфіковано з Гармонізованою системою опису та кодування товарів.

Застосування податкових пільг, якщо такі пільги передбачені для даної групи товарів.

Нарахування ввізного (вивізного) мита *за адвалорними ставками*.
Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками у відсотках до митної вартості товару.

Нарахування ввізного (вивізного) мита *за специфічними ставками*.
Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками в євро за одиницю товару.

Нарахування ввізного (вивізного) мита *за комбінованими ставками*.
Спочатку обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за адвалорною ставкою у відсотках до митної вартості. Потім обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за специфічною ставкою в євро за одиницю товару. Для визначення суми ввізного (вивізного) мита, що підлягає сплаті, використовується, як правило, найбільша величина.

Мито сплачується митним органам України до або на момент прийняття митної декларації до завершення митного оформлення, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, – підприємствам зв'язку.

Мито сплачується платниками в національній валюті України. Сплата мита може бути здійснена шляхом перерахування суми коштів за безготівковим розрахунком або готівкою на відповідний рахунок митного органу. Мито вноситься до Державного бюджету України.

5.2 Можливості оптимізації ПДВ в діяльності підприємства

Датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів / послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця / замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів / послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів / послуг за готівку – дата

оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

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

Датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу).

Базу оподаткування операцій із постачання товарів / послуг визначають на підставі їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовують виробники – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених із них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

Водночас база оподаткування операцій із постачання товарів / послуг не може бути нижче за ціну придбання таких товарів / послуг, база оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів / послуг не може бути нижче, ніж звичайні ціни, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче за їхню балансову (залишкову) вартість за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюють такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – на підставі звичайної ціни), за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачають для потреб населення.

До складу договірної (контрактної) вартості включають 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 складу договірної (контрактної) вартості *не включаються* суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Базу оподаткування за необоротними активами визначають на підставі балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – на підставі звичайної ціни), а за товарами / послугами – на підставі вартості їхнього придбання.

Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування не включається. У разі якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.

У разі якщо платник податку провадить підприємницьку діяльність із постачання вживаних товарів (комісійну торгівлю), що прийняті за договором комісії в осіб, не зареєстрованих як платники податку, базою оподаткування є *комісійна винагорода такого платника податку.*

У разі постачання (продажу, відчуження іншим способом) банками та іншими фінансовими установами майна, набутого ними у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно, базою оподаткування є *позитивна різниця між ціною постачання та ціною придбання такого майна.* Ціну придбання визначають як вартість майна, за якою таке майно набуто у власність. У разі придбання майна у платника податку ціну придбання визначають з урахуванням податку на додану вартість.

З метою оподаткування ПДВ операції поділяються на:

- операції, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою;

- операції, що підлягають оподаткуванню за ставкою 7 %;
- операції, що підлягають оподаткуванню за ставкою 14 %;
- операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 ПКУ);
- операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ);
- операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПКУ).

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів / послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів і наданням послуг;
- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, зокрема інших необоротних матеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи);
- ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари / послуги та основні фонди почали використовувати в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Тимчасові податкові пільги з податку на додану вартість

До 1 січня 2023 року суб'єкти космічної діяльності, на яких поширюється дія Закону України «Про космічну діяльність», звільняються від сплати податку на додану вартість за операціями з: а) ввезення на митну територію України в митному режимі імпорту товарів, визначених у підпункті 4 пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу

України, у межах граничних обсягів, встановлених Кабінетом Міністрів України, за умови цільового використання таких товарів у виробництві космічної техніки (включаючи агрегати, системи та їх комплектуючі для космічних комплексів, космічних ракет-носіїв, космічних апаратів та наземних сегментів космічних систем), резидентами – суб'єктами космічної діяльності, які отримали ліцензію на право здійснення такої діяльності та беруть участь у реалізації таких міжнародних договорів. Перелік таких резидентів – суб'єктів космічної діяльності встановлює центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері космічної діяльності; б) постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються для потреб космічної діяльності. З метою застосування цієї пільги Кабінет Міністрів України встановлює порядок ведення реєстру зазначених науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт.

До 1 січня 2025 року суб'єкти літакобудування, що підпадають під дію норм статті 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості», звільняються від оподаткування податком на додану вартість по операціях з: а) 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 підпунктом 13 пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу України; б) 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.

До 1 січня 2023 року 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 з постачання робіт та послуг з виробництва національних фільмів, а також з постачання робіт та послуг з виготовлення архівного комплексу вихідних матеріалів національних фільмів та фільмів, створених на території України, з постачання робіт та послуг з тиражування національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених державною мовою на території України, а також з постачання робіт та послуг з дублювання, озвучення державною мовою іноземних фільмів на території України, з постачання робіт та послуг із збереження, відновлення та реставрації національної кінематографічної спадщини.

До 1 січня 2023 року звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання послуг із демонстрування, розповсюдження та / або публічного сповіщення національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених державною мовою на території України, демонстраторами, розповсюджувачами та / або організаціями мовлення (публічними сповіщувачами).

До 1 січня 2023 року звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плата за які не вважається роялті.

Способи податкової оптимізації з ПДВ

Податок на додану вартість найчастіше є предметом податкової оптимізації підприємств. При цьому виділяють ряд цілком законних *схем для оптимізації сплати ПДВ*, що можуть використовувати платники податків:

1) передоплата постачальнику-платнику ПДВ за товари (послуги), які відносяться на валові витрати (собівартість виробництва) або підлягають амортизації;

2) придбання у постачальника-платника ПДВ товарів (послуг), які відносяться на валові витрати (собівартість виробництва) або підлягають амортизації з оплатою в наступних податкових періодах;

3) продаж товарів іноземному покупцю (експорт), в операціях з яким застосовується знижена або 0 % ставка;

4) імпортування товарів через осіб, які мають пільги або не сплачують ПДВ при імпорті;

5) використання інших пільг, передбачених національним або міжнародним законодавством.

При цьому варто уникати випадків, у яких застосування цих схем може бути визнане як ухилення від сплати податків. Так, якщо після здійснення передоплати не відбувається постачання товарів (робіт, послуг) у зв'язку з відсутністю виробничих можливостей продавця, про які знав покупець, таку угоду можуть визнати фіктивною, оскільки її єдиною метою буде оптимізація податкових зобов'язань.

5.3 Податкові пільги та способи оптимізації зобов'язань з акцизного податку та митних платежів

Можливості використання пільг під час сплати акцизного податку:

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їхньої реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

Датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. У цьому пункті втраченим є товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити.

Податкове зобов'язання щодо втраченого підакцизного товару (продукції) не виникає, якщо: а) платник податку документально зафіксував ці

втрати та надав контролюючим органам необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок аварії, пожежі, повені чи інших форс-мажорних обставин і його використання на митній території України є неможливим; б) підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом. Ця вимога застосовується у разі втрати підакцизних товарів (продукції) у межах нормативів втрат, які затверджуються в порядку, що визначає Кабінет Міністрів України.

Податок справляється за ставкою *0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту* із: а) спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і суслу та вермутів; б) спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів (у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів), крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів; в) спирту етилового денатурованого (спирту технічного), який реалізується суб'єктам господарювання з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу, які не містять у своєму складі більш як 0,1 відсотка залишкового етанолу; г) біоетанолу, що використовується підприємствами для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу; г) біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива.

Легкі дистиляти (код 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90 згідно з УКТ ЗЕД) та важкі дистиляти (код 2710 19 31 30 згідно з УКТ ЗЕД) можуть бути реалізованими у якості сировини для виробництва етилену *за нульовою ставкою акцизного податку*.

Легкі дистиляти (код 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90 згідно з УКТ ЗЕД) та важкі дистиляти (коди 2710 19 31 01, 2710 19 31 10, 2710 19 31 20, 2710 19 31 30 згідно з УКТ ЗЕД), а також скраплений газ (коди 2711 12 11

00, 2711 12 19 00, 2711 12 91 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 згідно з УКТ ЗЕД) та бутан, ізобутан (код 2901 10 00 10 згідно з УКТ ЗЕД) можуть ввозитися в Україну в якості сировини для виробництва етилену без сплати акцизного податку.

Нафтопродукти (коди 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90; 2710 12 15 10, 2710 12 15 20, 2710 12 15 90; 2710 12 21 00; 2710 19 11 10, 2710 19 11 20, 2710 19 11 90; 2710 19 15 10, 2710 19 15 20, 2710 19 15 90, 2710 19 25 00, 2710 19 29 00 згідно з УКТ ЗЕД) можуть бути реалізованими у якості сировини для виробництва у хімічній промисловості за нульовою ставкою акцизного податку.

Оптимізація митних платежів

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, котра фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну, здійснюється такими методами:

- за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- за ціною договору щодо ідентичних товарів;
- за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
- на основі віднімання вартості;
- на основі додавання вартості (обчислена вартість);
- резервного.

Ввізне мито на товари, митне оформлення яких здійснюють у порядку, визначеному для підприємств, нараховується за ставками, установленими Митним тарифом України.

Ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять із держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють із нею зони вільної торгівлі. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовують преференційні ставки ввізного мита, установлені Митним тарифом України.

До товарів, що походять з України або з держав – членів Світової організації торгівлі, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовують пільгові ставки ввізного мита, установлені Митним тарифом України, якщо інше не встановлено законом.

До решти товарів застосовують повні ставки ввізного мита, установлені Митним тарифом України.

Митний кодекс України та інші закони з питань оподаткування встановлюють перелік товарів, що звільняються від оподаткування при ввезенні на митну територію України або вивезенні за її межі.

1. При ввезенні (пересиланні) на митну територію України товари, визначені відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу» Комісією з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України як гуманітарна допомога, звільняються від оподаткування ввізним митом.

Гуманітарна допомога, котру надає Україна, у разі її вивезення за межі митної території України звільняється від сплати вивізного мита.

2. Товари (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), що ввозяться на митну територію України на строк *не менше ніж три роки* іноземними інвесторами відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати

ввізного мита. За умови відчуження таких товарів раніше ніж три роки з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачують на загальних підставах.

3. Наукове, лабораторне і дослідницьке обладнання, а також комплектуючі та матеріали, передбачені проєктом наукового парку, зареєстрованого згідно із Законом України «Про наукові парки», що ввозяться на митну територію України науковим парком і партнерами наукового парку в межах реалізації такого проєкту наукового парку, звільнюються від сплати ввізного мита.

Перелік таких товарів із визначенням кодів згідно з УКТ ЗЕД та обсяги ввезення таких товарів визначає Кабінет Міністрів України.

Звільнення від сплати ввізного мита надають на весь строк реалізації проєкту наукового парку, але *не більше ніж на два роки* для обладнання та *не більше ніж на один рік* для комплектуючих і матеріалів із дня затвердження зазначеного переліку та обсягів товарів.

4. Товари, що ввозяться на митну територію України на адресу Товариства Червоного Хреста України, його органів і місцевих організацій відповідно до Закону України «Про Товариство Червоного Хреста України» як гуманітарна чи добродійна допомога, звільнюються від оподаткування ввізним митом.

5. Устаткування, обладнання та комплектуючі, а також матеріали, які не виробляються в Україні і ввозяться на митну територію України технологічними парками, їх учасниками та спільними підприємствами, що виконують проєкти технологічних парків, для реалізації таких проєктів технологічних парків відповідно до Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків», оподатковуються ввізним митом на загальних підставах.

Нараховані суми ввізного мита *не перераховуються до бюджету, а зараховуються на спеціальні рахунки технологічних парків*, їхніх учасників і спільних підприємств у порядку, установленому Законом України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків».

6. При ввезенні на митну територію України від оподаткування митом звільняються:

– устаткування, обладнання та комплектуючі до них, матеріали, що не виробляються в Україні, які не є підакцизними товарами та ввозяться ініціаторами створення – суб'єктами господарювання, керуваними компаніями індустриальних парків для облаштування індустриальних парків;

– устаткування, обладнання та комплектуючі до них, що не виробляються в Україні та не є підакцизними товарами, які ввозяться учасниками індустриальних парків для здійснення господарської діяльності в межах індустриальних парків.

Переліки такого устаткування, обладнання та комплектуючих до них, матеріалів з визначенням їх кодів згідно з УКТ ЗЕД, порядок та обсяги ввезення таких товарів визначаються Кабінетом Міністрів України.

Вивільнені кошти використовують відповідні суб'єкти для:

1) облаштування індустриальних парків, зокрема з використанням новітніх, енергозберігаючих технологій;

2) запровадження новітніх технологій, пов'язаних із господарською діяльністю в межах індустриальних парків;

3) збільшення випуску продукції та зменшення витрат за видами господарської діяльності, передбаченими законодавством, у межах індустриальних парків;

4) здійснення науково-дослідної діяльності в межах індустриальних парків;

5) повернення кредитів та оплати інших запозичень, використаних на облаштування індустриальних парків і здійснення в їхніх межах господарської діяльності, а також для сплати відсотків за такими кредитами та запозиченнями.

7. Звільняються від оподаткування ввізним митом складові (матеріали, вузли, агрегати, устаткування та комплектувальні вироби) (далі – товари), що ввозяться на митну територію України в митному режимі імпорту для

використання у виробництві продукції *оборонного призначення*, визначеної згідно із законом, якщо замовником такої продукції є державний замовник, визначений Кабінетом Міністрів України, за визначеними МКУ кодами товарів згідно з УКТ ЗЕД.

5.4 Зарубіжний досвід справляння непрямих податків

Особливості непрямих оподаткування в Республіці Білорусь

Податок на додану вартість (ПДВ):

Усі платники податків повинні визнавати доходи для цілей оподаткування ПДВ за методом нарахувань. Єдиний виняток установлений для платників податків, які використовують спрощену систему оподаткування та ведуть спрощену податкову звітність без бухгалтерського обліку. Такі платники податків повинні визнавати дохід за касовим методом.

Базова ставка ПДВ становить 20 %, тоді як пільгова ставка становить 10 %. Починаючи з 1 січня 2017 року, операції з надання послуг зв'язку обкладаються ПДВ за ставкою 25 %.

Пільгова ставка ПДВ 10 % застосовують до:

- операцій з постачання місцевими постачальниками сільськогосподарської продукції, дикого вирощування, бджільництва, скотарства (крім виробництва хутра) та рибного господарства (локального)
- імпорт чи постачання місцевими постачальниками товарів для дітей.

Загалом об'єктом оподаткування ПДВ є постачання на митній території (МТ) Білорусі товарів, робіт і послуг, здійснені платником податку, що здійснює свою господарську діяльність у Білорусі, а також імпорт товарів.

З 1 липня 2016 року була введена електронна податкова накладна з ПДВ, яку повинні виписувати всі платники ПДВ відповідно до законодавчих вимог.

Для того, щоб застосовувати ПДВ із нульовою ставкою, платники ПДВ повинні мати підтверджувальні документи, які засвідчують факт експорту цих товарів із Білорусі в іншу країну. Застосування ПДВ із нульовою ставкою на відповідні роботи та послуги повинно бути підтверджене відповідними документами, які мають бути надані місцевим податковим органам, де платник податку зареєстрований з метою оподаткування.

За нульовою ставкою (з правом на податковий кредит) ПДВ оподатковують такі операції:

- постачання товарів за межі митної території Білорусі;
- надання робіт і послуг, що включають технічне обслуговування, завантаження, перевантаження та будь-які інші подібні роботи та послуги, пов'язані з поставками товарів, що експортують;
- перевезення та будь-які послуги, безпосередньо пов'язані з експортом або імпортом товарів, зокрема транзитні експедиції;
- бункерне паливо для заправки літаків іноземних компаній, що виконують міжнародні рейси та / або міжнародні перевезення повітряним транспортом;
- роботи та послуги, пов'язані з ремонтом (модернізацією, переобладнанням) повітряних суден, що надаються компаніям-нерезидентам або приватним особам;
- роботи (послуги) з ремонту та технічного обслуговування білоруських вантажівок-нерезидентів, що виконують уповноважені сервісні центри.

Звільняють від сплати ПДВ (без права на податковий кредит) такі операції:

- надання матеріальних прав на певні об'єкти промислової власності;
- поставка цінних паперів, деривативів та інших подібних фінансових інструментів (визначено певні обмеження);

- надання всіх видів послуг страхування та перестраховування (співстрахування), що надають страхові агенти та перестраховальники;
- поставка ліків, медичного обладнання, інструментів, виробів медичного призначення, а також ліків, приладів, обладнання за певних умов;
- надання послуг охорони здоров'я, за певних умов;
- соціальні послуги, що надають установи для догляду за дітьми та молоддю, будинки престарілих для людей похилого віку та / або заклади опіки / піклування для інвалідів або інші неприбуткові організації;
- постачання послуг у галузі культури та мистецтва, за певних умов;
- державні послуги (послуги перукарень, лазень і душових; послуги пральні та хімчистки; ремонт годинників; виготовлення та ремонт одягу та взуття; ремонт та обслуговування побутової техніки; ремонт предметів особистого користування та побуту);
- послуги, що надають релігійні організації, якщо ці послуги відповідають цілям, викладеним у їхніх канонах, статутах та інших документах;
- ритуальні послуги, утримання могил, надгробків, огорож та інших об'єктів, пов'язаних із похованням, а також роботи з їхнього виготовлення за певних умов;
- постачання поштових марок, листівок та конвертів із маркуванням, акцизних та контрольних (ідентифікаційних) марок для маркування товарів за їхньою номінальною вартістю, марок, які можуть бути використані як підтвердження сплати податків і зборів, що підлягають сплаті відповідно до законодавства;
- постачання дорогоцінностей і супутніх послуг, за певних умов;
- роздрібна торгівля товарами магазинів безмитної торгівлі, за певних умов;
- дослідження та розробки, проектування та технологічні роботи та послуги, за певних умов;
- послуги з освіти та навчання;

- лотереї та азартні ігри, за певних умов;
- фінансові послуги, що надаються банками, за певних умов;
- товари та обладнання, що імпортуються до Білорусі, за певних умов;
- операції, пов'язані з наданням позик;
- винагорода лізингодавця та його інвестиційні витрати, не компенсовані у вартісному об'єкті лізингу, під час передавання об'єкта договору фінансового лізингу фізичним особам (лізингоодержувачам), якщо відповідні лізингові договори містять положення про викуп об'єкта лізингу.

Для того, щоб застосувати перераховані вище пільги, платники податків повинні переконатися, щоб послуги та товари, що постачаються, відповідали відповідним вимогам щодо звільнення від ПДВ, визначені Податковим кодексом Білорусі.

Декларації з ПДВ подають щомісяця або щокварталу до 20 числа місяця, що настає за звітним періодом. ПДВ сплачують щомісяця або щокварталу, не пізніше ніж 22 число місяця, що настає за звітним періодом.

Митні платежі

Білорусь, Казахстан і Росія продовжили інтеграційний процес і з 1 січня 2015 року заснували Євразійський економічний союз (ЄАЕС) на основі Угоди про ЄАЕС, що можна розглядати як подальший крок інтеграції після Митного союзу цих країн. Вірменія та Киргизстан увійшли до ЄАЕС 2 січня 2015 року та 12 серпня 2015 року відповідно. Уніфіковані торговельні норми та Митний кодекс, що застосовують в межах Митного союзу між державами-членами ЄАЕС, стали частиною законодавства ЄАЕС. В межах ЄАЕС запроваджуються єдині ринки товарів, послуг, робочої сили та капіталу з певними обмеженнями.

Митними платежами вважають такі:

- ввізне мито.
- вивізне мито.
- спеціальні, антидемпінгові та компенсаційні мита.

- ПДВ та акцизи, що підлягають сплаті при імпорті товарів.
- плата за митне оформлення / послуги.

Спеціальні, антидемпінгові та компенсаційні мита можуть бути введені як захід захисту економічних інтересів Білорусі.

Ставки ввізних мит, а також описи товарів, на які вони поширюються, встановлюють Єдина номенклатура товарів ЄАЕС та Єдиний митний тариф ЄАЕС.

Законодавство ЄАЕС про митне оцінювання ґрунтується на правилах та принципах Світової організації торгівлі (СОТ). *Існує шість методів визначення митної вартості, що застосовують у послідовному порядку:*

- за ціною договору щодо товарів, які імпортують (вартість операції);
- за ціною договору щодо ідентичних товарів;
- за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
- на основі віднімання вартості;
- на основі додавання вартості (обчислена вартість);
- резервний.

Основним методом визначення митної вартості є метод за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції). Зазвичай, *при розрахунку митної вартості імпортованих товарів враховують такі компоненти:*

- договірна ціна товару;
- поступки і знижки, що надає постачальник, при певних умовах;
- витрати, пов'язані з транспортуванням, до кордону Митного союзу (тобто білоруського кордону);
- страхові внески;
- вартість тари та іншої упаковки;
- частина прямого або непрямого доходу, який повинен отримати продавець від майбутнього перепродажу, передавання або іншого використання імпортованих товарів;

– ліцензія та інші подібні платежі.

Експортним митом не обкладають усі операції з експорту товарів, крім експорту: нафтопродукти; легкі та середні дистиляти; паливо та бензин; відходи нафтопереробки; пропан, бутан, етилен, пропілен та інші скраплені гази; нафтовий кокс; нафтові бітуми, бензол, толуол, ксилоли, калійні добрива; насіння ріпаку або рапсу; деревина; шкіра. Відповідно до регламентів ЄАЕС ставки експортного мита щодо зазначених товарів встановлює білоруським уряд, вони дорівнюють ставкам, що застосовують у Росії. База оподаткування для нарахування ПДВ з імпортованих товарів включає загальну суму митної вартості, ввізного мита та сплаченого акцизного податку, якщо такий є.

Зазвичай, платник податків повинен сплатити митні збори до митного оформлення відповідних товарів; однак за певних умов платнику податків може бути надано продовження строків сплати або дозволено сплачувати лише частину митних зборів. Можливо сплатити митні збори заздалегідь.

Акцизний податок

Правила щодо визначення моменту фактичного постачання підакцизних товарів скориговані відповідно до обов'язку платників податків реєструвати дохід за принципом нарахування. Ставку акцизного податку на сигарети з фільтрами визначають на основі (i) максимальної роздрібною ціни за пачку сигарет певних марок, заявленої платником податків, та (ii) віднесення певних марок сигарет до однієї із трьох цінкових груп, визначених у Податковим кодексом. Акцизні податки, сплачені за придбання / імпорт підакцизних товарів, які будуть використані у виробництві товарів або наданні робіт і послуг у Білорусі, вважають витратами, що можуть бути вирахованими під час оподаткування прибутку підприємств. Податковим періодом за акцизним податком є календарний місяць. Податкову декларацію потрібно подавати не пізніше ніж 20 число місяця, що настає за звітним періодом, тоді як сплата повинна бути здійснена не пізніше ніж 22 число місяця, наступного за звітним періодом.

Особливості непрямого оподаткування в Польщі

ПДВ застосовують до таких видів діяльності:

- поставки товарів і послуг на території Польщі;
- експорт товарів за межі території Європейського Союзу;
- імпорт товарів із країн, які не входять до Європейського Союзу;
- придбання товарів у межах Співтовариства (імпорт із країн, що входять до Європейського Союзу);
- поставки товарів у межах Співтовариства (експорт до країн, що входять до Європейського Союзу);

Базова ставка ПДВ становить 23 % (знижені ставки – 8 %, 5 % та 0 %, а також звільнення від оподаткування). За ставкою 8 % оподатковуються операції з постачання фармацевтичної продукції та послуг пасажирського транспорту, а також поставки товарів для Програми соціального житла (не більше ніж 150 м²). За ставкою 5 % оподатковуються операції з постачання книг та журналів, основних продуктів харчування. За ставкою 0 % оподатковують експорт товарів до країн за межами ЄС. Звільняють від ПДВ певні фінансові, страхові та освітні послуги.

Загалом ПДВ до сплати розраховують як різницю між ПДВ із випуску продукції, зменшеного на ПДВ на вхідні матеріали (інакше кажучи, вхідний ПДВ вираховують із ПДВ із виробництва). Вхідний ПДВ може бути вирахований із вихідного ПДВ, коли підприємство (із статусом платника ПДВ) отримує рахунок-фактуру за придбані товари чи послуги.

Вхідний ПДВ не може бути вирахований, якщо придбана поставка не пов'язана з діяльністю, оподаткованою ПДВ. Крім того, відшкодування вхідного ПДВ обмежує закон про ПДВ щодо придбання певних товарів та послуг. Крім того, за численних умов ПДВ може бути зменшений, коли дебіторська заборгованість за товарами, що підлягають оподаткуванню ПДВ, стає безнадійною.

«Білий список» платників ПДВ спрямований на перевірку контрагентів. Платники податків, які використовують список, отримають інформацію про дату та час, коли відбулася перевірка конкретного суб'єкта господарювання. Можна перевірити контрагента в поточний момент, а також заднім числом (до п'яти років).

Відшкодування ПДВ. Польський закон про ПДВ дозволяє пряме відшкодування, якщо вхідний ПДВ (доступний для вирахування) перевищує вихідний ПДВ.

Польський бізнес також може мати право на відшкодування ПДВ, який сплачений в іншій країні, за певних обставин. Аналогічно іноземний бізнес, який базується або має постійне місце ведення бізнесу для цілей ПДВ за межами Польщі, в більшості випадків може мати право на відшкодування польського ПДВ. Якщо відповідні країни належать до Європейського Союзу, процедура значно спрощується завдяки Директиві ЄС (можливе електронне відшкодування ПДВ).

Правила звітності. Зазвичай, звітний період із ПДВ становить календарний місяць. Декларації з ПДВ потрібно подавати до 25 числа місяця, що настає за останнім днем звітного періоду. Документи необхідно подавати у форматі стандартного аудиторського файлу для оподаткування (SAF-T).

Митні платежі. Як член Європейського Союзу Польща належить до митного союзу, оподаткуванню митом підлягають лише товари, що ввозять з країн, які не входять до ЄС, або вивозяться з Польщі до країн, що не входять до ЄС. Крім того, усі митні правила ЄС застосовують і в Польщі. Найважливішим актом є Митний кодекс ЄС, а також Митний тариф ЄС.

Ці правила доповнюють певні національні правила Польщі, особливо стосовно процедур і конкретних областей, не визначених митним законодавством ЄС (наприклад, суворі правила щодо експорту творів мистецтва та тварин, обмеження суми готівки, яка може бути вивезена з Польщі до країн, що не входять до ЄС).

Акцизний податок. Акцизний податок стягують з виробництва, продажу, імпорту та придбання всередині ЄС алкоголю, сигарет, енергетичних продуктів (наприклад, бензин, масло, газ), легкових автомобілів та електроенергії.

Залежно від підакцизних товарів, про які йде мова, можна застосовувати один із чотирьох методів розрахунку акцизного податку:

- відсоток від оподаткованої бази;
- сума за одиницю;
- відсоток від максимальної роздрібної ціни;
- сума за одиницю та відсоток від максимальної роздрібної ціни;

Ставка акцизу на автомобільний бензин становить 1 540 злотих за 1 000 літрів (2020 р.).

На легкові автомобілі застосовують такі ставки акцизів:

- 3,1 % для автомобілів з об'ємом двигуна не більше ніж 2 000 см³;
- 18,6 % для автомобілів з об'ємом двигуна понад 2 000 см³.

Незважаючи на вищезазначене, польський закон про акцизний збір передбачає широку систему звільнення від акцизного збору, а також 0 % оподаткування. За певних обставин такий пільговий режим можна застосовувати до зазначених товарів, які в іншому разі оподатковують на основі загальних правил. Це стосується, наприклад, конкретних енергетичних продуктів, що використовують для інших цілей, крім як паливо або для опалення.

Також існує акцизний збір на вугілля. Залежно від виду вугільного продукту ставки акцизу становлять 30,5 злотих за 1 000 кг вугілля, 11 злотих за 1 000 кг бурого вугілля та 35,2 злотих за 1 000 кг коксу. На практиці існує широкий спектр звільнення від акцизного збору (практично Польща використовувала всі варіанти звільнення, передбачені Директивою ЄС); проте для суб'єктів господарювання, що виробляють, розподіляють і використовують вугілля, було встановлено багато нових адміністративних

зобов'язань. Виконання цих зобов'язань необхідне для застосування звільнення від акцизного збору.

Незважаючи на вищезазначене, польський закон про акцизний податок передбачає широку систему звільнення від його сплати, а також оподаткування за 0 % ставкою.

Особливості непрямого оподаткування в Німеччині

Податок на додану вартість (ПДВ). Операції з продажу та надання послуг, здійснених у Німеччині, оподатковують ПДВ за загальною системою Європейського Союзу за стандартною ставкою 19 % (7 % на певні товари, такі як продукти харчування та книги). Зазвичай, платник податку має право вирахувати ПДВ, який нараховують на вхідні матеріали, з того, що підлягає сплаті за фактом реалізації продукції.

У відповідь на пандемію COVID-19 ставки ПДВ будуть тимчасово знижені з 19 % до 16 % (стандартна ставка) та з 7 % до 5 % (знижена ставка на деякі товари та послуги) у період із 1 липня до 31 грудня 2020 з метою стимулювання економіки. Крім того, ставка ПДВ на послуги харчування (за винятком напоїв), які надають у ресторанах та через інші пункти громадського харчування, буде тимчасово знижена з 19 % до 5 % для послуг, що надають у період із 1 липня до 31 грудня 2020 року, і до 7 % – до 30 червня 2021.

Знижені ставки. Зазвичай, ПДВ адмініструється податковою інспекцією району, де платник податків повністю або переважно здійснює свою діяльність; щодо оподатковуваних осіб, заснованих за кордоном, відповідальна податкова інспекція залежить від країни заснування оподаткованої особи.

Звичайно попередні декларації з ПДВ подають щомісяця або щокварталу до десятого числа наступного місяця (наприклад, щомісяця для нових підприємств або для підприємств, у яких ПДВ, що підлягає сплаті в попередньому календарному році, перевищував 7 500 євро). Платник податку

може бути звільнений від обов'язку подавати попередні декларації, якщо ПДВ, який сплачувався в попередньому календарному році, не перевищував 1 000 євро.

Юридично ПДВ – це щорічний податок. Кожен платник податків повинен подавати річну декларацію, незалежно від фактичної дати бухгалтерського обліку бізнесу. Якщо загальна сума річної декларації не узгоджується із сумою щомісячної або квартальної декларації, можна очікувати, що податкова інспекція вимагатиме детальних пояснень.

Для оподатковуваних осіб, заснованих за кордоном, які надають телекомунікаційні послуги, послуги радіо- та телевізійного мовлення та послуги, що надають електронним способом, за певних умов можуть застосовуватися різні правила щодо декларацій із ПДВ.

У деяких випадках існують додаткові зобов'язання щодо звітності, особливо у разі транскордонних поставок товарів і послуг до ЄС іншим оподатковуваним особам.

Митні платежі. Митні збори справляють за єдиною системою Європейського Союзу. Ставку встановлюють рівною нулю для імпорту з більшості країн – кандидатів на членство в ЄС та для багатьох видів імпорту з країн, з якими Європейський Союз має угоду про асоціацію.

Для виробленої продукції з інших країн ставки перебувають в межах від 0 % до 14 %. Основою є імпортна вартість товарів, що включає надбавки за роялті або інші платежі, пов'язані з їхнім використанням.

Європейська Комісія також періодично встановлює «компенсаційні» мита на імпорт із конкретних країн з метою протидії спробам демпінгу. Ставку компенсаційного мита встановлюють у такий спосіб, щоб повністю поглинути демпінгову маржу, і, зазвичай, вона набагато перевищує 14 %.

Акцизний податок нараховують на пальне, електроенергію та деякі інші продукти. Ці акцизи також мають екологічний елемент, оскільки ставки встановлені для стримування надмірного використання забруднювальних речовин. Однак мито на пасажирські перевезення повітряним транспортом є

єдиним податком на забруднення за своєю природою. Виробники енергії (наприклад, електростанції) можуть вимагати відшкодування акцизного податку, витраченого на витрати на енергоносії, що використовують у процесі виробництва.

Контрольні запитання для самоперевірки знань:

1. У чому полягає відмінність між прямими та непрямими податками?
2. Охарактеризуйте переваги та недоліки непрямого оподаткування.
3. Назвіть основні непрямі податки, що стягуються в Україні.
4. Охарактеризуйте постійні та тимчасові пільги зі сплати ПДВ в Україні.
5. Назвіть групи підакцизних товарів в Україні.
6. Яку інформацію зазначають на акцизних марках в Україні?
7. Що являють собою особливі види мита в Україні?
8. Які є методи визначення митної вартості?
9. Який метод визначення митної вартості є базовим?
10. Охарактеризуйте основні способи податкової оптимізації митних платежів в Україні.
11. Які види економічної діяльності користуються найбільшими пільгами з непрямих податків в Україні?
12. Що являє собою «білий список» платників ПДВ у Польщі?
13. Які пільги з непрямих податків запроваджені в Німеччині у відповідь на пандемію COVID-19?
14. Охарактеризуйте специфіку оподаткування непрямими податками в Республіці Білорусь.
15. Які специфічні риси має справляння ПДВ у Польщі та Німеччині?

Тести для самоконтролю знань

1. Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів / послуг вважають дату:

а) дата зарахування коштів від покупця / замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів / послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів / послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку;

в) дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку;

г) дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: дата зарахування коштів або дата відвантаження товарів.

2. Датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата:

а) фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу);

б) фактична дата оформлення угоди з передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу);

в) дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше;

г) дата з початку функціонування такого об'єкта.

3. База оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів / послуг:

- а) дорівнює справедливій вартості;
- б) повинна бути вища за ціну виготовлення;
- в) не може бути нижчою за звичайні ціни;
- г) дорівнює сумі витрат на виготовлення.

4. До складу договірної (контрактної) вартості включаються:

- а) суми штрафів;
- б) вартість матеріальних і нематеріальних активів;
- в) три проценти річних та інфляційні, отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань;
- г) суми пені.

5. Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування:

- а) включається;
- б) не включається;
- в) не включається, але якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців із моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача;

г) якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців із моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.

6. Нарахування податкового кредиту здійснюється:

- а) за умови, що платник податку здійснював оподатковувані операції протягом звітного податкового періоду;

б) залежно від того, чи такі товари / послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду;

в) незалежно від того, чи такі товари / послуги та основні фонди почали використовувати в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду;

г) незалежно від того, чи такі товари / послуги та основні фонди почали використовувати в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

7. Серед схем легальної оптимізації сплати ПДВ не належить:

а) здійснення передоплати платнику ПДВ за товари (послуги), які відносяться на валові витрати (собівартість виробництва) або підлягають амортизації;

б) здійснення передоплати платнику ПДВ при обізнаності, що постачальник не може реалізувати зазначені в договорі товари чи послуги, з метою скорочення податкових зобов'язань покупця;

в) імпортування товарів через осіб, які мають пільги або не сплачують ПДВ при імпорті;

г) придбання у платника ПДВ товарів (послуг), які відносяться на валові витрати (собівартість виробництва) або підлягають амортизації з оплатою в наступних податкових періодах.

8. Із спирту етилового, який використовують підприємства первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних,

плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів акцизний податок справляють за ставкою:

- а) 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту;
- б) 7 % за 1 літр 100-відсоткового спирту;
- в) операції звільнені від сплати акцизного податку;
- г) акцизний податок не стягують.

9. До особливих видів мита, що використовують в Україні, відносять:

- а) ввізне;
- б) сезонне;
- в) вивізне;
- г) додатковий імпортний збір.

10. Гуманітарну допомогу, що надає Україна, при її вивезенні за межі митної території України:

- а) оподатковують за ставками визначеними Митним Тарифом України;
- б) до таких операцій застосовують пільгові ставки мита
- в) звільняють від сплати вивізного мита;
- г) оподатковують за ставкою 0 %.

РОЗДІЛ 6

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІД ЧАС СПЛАТИ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

- 6.1 Загальні засади справляння прямих податків на бізнес в Україні.
- 6.2 Оптимізація та планування коригувань під час сплати податку на прибуток підприємств.
- 6.3 Умови ведення діяльності для оптимальної сплати ресурсних платежів.
- 6.4 Оптимізація податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами.
- 6.5 Зарубіжний досвід справляння прямих податків на бізнес.

6.1 Загальні засади справляння прямих податків на бізнес в Україні

Організаційні засади справляння податку на прибуток підприємств в Україні

Усі положення, що стосуються порядку нарахування та сплати податку на прибуток підприємств (ППП), викладені в розділі III ПКУ.

Платниками податку – резидентами є:

- 1) суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами
- 2) управитель фонду операцій із нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснює такий управитель через фонд.

Платниками податку – нерезидентами є:

- 1) юридичні особи, утворені в будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ

та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

2) постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації.

Неприбутковим підприємством, установою та організацією є підприємство, установа та організація, що одночасно відповідає таким вимогам:

1) утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

2) установчі документи якої (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їхньої частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних із ними осіб;

3) установчі документи якої (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) передбачають передавання активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи (внаслідок її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);

4) внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються винятково для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Доходи неприбуткових релігійних організацій використовують також для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій, у тому числі надання гуманітарної допомоги, здійснення благодійної діяльності, милосердя.

До неприбуткових організацій, що відповідають вимогам ПКУ і не є платниками податку, зокрема, можуть бути віднесені:

- 1) бюджетні установи;
- 2) громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- 3) спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- 4) житлово-будівельні кооперативи, дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- 5) об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників житлових будинків;
- 6) професійні спілки, їхні об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їхні об'єднання;
- 7) сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- 8) інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам до неприбуткових організацій.

Для неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій, встановлений річний податковий (звітний) період.

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

Об'єктом оподаткування є:

- 1) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначають за допомогою 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;

2) дохід за договорами страхування визначений згідно з ПКУ;

3) дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно з ПКУ, з джерелом походження з України;

4) дохід суб'єктів, які здійснюють випуск і проведення лотерей, підлягає оподаткуванню згідно з ПКУ;

5) дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (зокрема казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно з 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 сорока мільйонів гривень*, об'єкт оподаткування може бути визначений без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Такий платник може скористатися своїм правом *не більше як один раз* протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає в податковій звітності з цього податку, що подають за перший рік в такій безперервній сукупності років. У подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовують (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Якщо у платника, який ухвалив рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування, дохід за останній річний звітний (податковий) період перевищує сорок мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року за допомогою коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці, визначені відповідно до положень ПКУ.

До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкта оподаткування, визначеного згідно з ПКУ.

Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Під час провадження *страхової діяльності* юридичних осіб – резидентів одночасно з базовою ставкою податку на прибуток ставка податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

1) 3 % за договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визначається як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування;

2) 0 % 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 застосовують до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їхнього походження з України у випадках, встановлених пунктом 141.4 ПКУ.

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (зокрема казино) одночасно з базовою ставкою податку на прибуток ставка податку на дохід встановлюють у розмірі:

3) 10 % від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів;

4) 18 % від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор із використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Податок нараховується платником самостійно за ставкою від бази оподаткування.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. Водночас податкову декларацію розраховують наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім:

1) виробників сільськогосподарської продукції, які можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року.

З метою оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, *дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу;*

2) якщо особа ставиться на облік контролюючим органом як платник податку протягом податкового (звітного) періоду, перший податковий (звітний) період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) періоду;

3) якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого податкового (звітного) періоду), останнім податковим (звітним) періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації.

Річний податковий (звітний) період встановлюється для таких платників податку:

а) платників податку, зареєстрованих протягом звітного (податкового) року (новостворених), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

б) виробників сільськогосподарської продукції;

в) платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 40 мільйонів гривень;

г) суб'єктів господарювання – юридичних осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, фізичних осіб – підприємців, у тому числі таких, які обрали спрощену систему оподаткування, та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України.

Платники податку на дохід: *суб'єкти, які здійснюють випуск і проведення лотерей*, щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і в строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду з поданням податкової декларації з податку на прибуток.

Організаційні засади справляння місцевих податків і зборів юридичними особами в Україні

Питання, що стосуються особливостей нарахування та сплати *податку на майно* подані у розділі XII ПКУ.

Податок на майно складається з:

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

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Платниками податку є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та / або нежитлової нерухомості.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його частка.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток.

Базу оподаткування об'єктів, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюють такі особи *самостійно* виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Ставка податку встановлюється рішенням органів місцевого самоврядування у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого звітного 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 нежитлової 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, у якому виникло право власності на такий об'єкт.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачують юридичні особи авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються у річній податковій декларації.

Транспортний податок

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше ніж п'ять років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Така вартість визначається Міністерством економічного розвитку і торгівлі за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року з огляду на марку, модель, рік випуску, об'єм циліндрів двигуна, тип пального;

Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року Міністерство економічного розвитку і торгівлі на своєму офіційному веб-сайті розміщує перелік легкових автомобілів, що є об'єктом оподаткування транспортним податком.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Ставку податку встановлюють з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

З 1 квітня 2015 року органи внутрішніх справ зобов'язані щомісяця у десятиденний строк після закінчення календарного місяця подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого звітного 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 спливу п'ятирічного віку легкового автомобіля протягом звітного року податок сплачують за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років.

Транспортний податок сплачується юридичними особами авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Плата за землю

Платниками податку є:

- 1) власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- 2) землекористувачі.

Об'єктами оподаткування є:

- 1) земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- 2) земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування є:

- 1) нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПКУ;
- 2) 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, у якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період).

Податок за лісові землі складається із земельного податку та рентної плати, що визначає податкове законодавство.

Ставки податку за один гектар нелісових земель, наданих у встановленому порядку та які використовують для потреб лісового господарства, визначають на загальних підставах.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель – не більше 0,1 % від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 % від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні *суб'єктів господарювання* (крім державної та комунальної форми власності).

Ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого 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).

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше ніж 20 лютого поточного

року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за встановленою формою 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.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачують рівними частками власники та землекористувачі 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.

Туристичний збір

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, що прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення органів місцевого самоврядування про встановлення туристичного збору, та тимчасово розміщуються в місцях проживання (ночівлі).

Платниками збору не можуть бути особи, які:

- а) постійно проживають, зокрема на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлений такий збір;
- б) особи, які прибули у відрядження;
- в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше ніж один супроводжуючий);
- г) ветерани війни;
- д) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

е) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих і санаторно-курортних закладів, які мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

ж) діти віком до 18 років;

и) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади;

к) члени сім'ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення, які тимчасово розміщуються такою фізичною особою у місцях проживання (ночівлі);

л) взяті на облік як внутрішньо переміщені особи відповідно до Закону України "Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб", які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі).

Ставка збору встановлюється у розмірі до 0,5 % – для внутрішнього туризму та до 5 % – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.

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

Згідно з рішенням органів місцевого самоврядування справляння збору може здійснюватися:

а) юридичними особами, філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами юридичних осіб, фізичними особами - підприємцями, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі);

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення в 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 органами місцевого самоврядування справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Платники збору сплачують суму збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють збір за ставками, у місцях справляння збору. За один і той самий період перебування платника збору на території однієї адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлений туристичний збір, повторне справляння збору, вже сплаченого таким платником збору, не допускається.

Податкові агенти сплачують збір за своїм місцезнаходженням щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк та відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, або авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому – до 28 (29) включно) на підставі рішення відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Збір за місця для паркування транспортних засобів

Платниками збору є юридичні особи, їхні філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням органів місцевого самоврядування організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням органів місцевого самоврядування 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 статтею 30 Закону 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 м² 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.

Порядок обчислення та строки сплати збору. Сума збору за місяця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Організаційні засади справляння екологічного податку в Україні

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

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

Об'єкт та база оподаткування:

- 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).

Суми податку обчислюються за податковий (звітний) квартал платниками податку.

Податковим кодексом України встановлено специфічні *ставки податку за викиди в атмосферне повітря* окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення за окремими видами забруднюючих речовин, за встановленими класами небезпечності, залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів.

Податковим кодексом України встановлено специфічні *ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин* за окремими видами забруднюючих речовин, на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу

Ставки податку за розміщення відходів встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів.

Організаційні засади справляння рентної плати в Україні

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 аміаку територією України.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, зокрема 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 (далі – спеціальний дозвіл) у 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) у межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр.

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють з метою оподаткування окремих (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський і податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який наданий спеціальний дозвіл.

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 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 їхнє 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 ділянках та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

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

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;

- витримання 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).

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надане право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

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

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 і користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

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.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їхніх 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 (зокрема для поповнення, пов'язаного із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі – юридичні особи, їхні 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: щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з

реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки); з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

– 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.

Сума рентної плати обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

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

Об'єктом оподаткування рентною платою є:

– для нафти та нафтопродуктів – їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;

– для аміаку – сума добутків відстаней відповідних маршрутів його транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та

замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги аміаку, транспортованого (переміщеного) кожним маршрутом транспортування.

6.2 Оптимізація та планування коригувань при сплаті податку на прибуток підприємств

Податок нараховується платником самостійно. Відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку, зазначеного в податковій декларації, покладається на платників податку, які здійснюють відповідні виплати.

Коригування сум фінансового результату до оподаткування. Податковим кодексом України визначено чотири групи різниць для коригування фінансового результату до оподаткування:

1) *різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів.* Можна відзначити взаємозв'язок між окремими нормами даної групи коригувань. Так, зокрема, амортизація основних засобів та нематеріальних активів у цілях оподаткування має розраховуватись двічі – відповідно до положень облікової політики підприємства та відповідно до нормативів ПКУ. При цьому визначено, що при встановленні на підприємстві строків корисного використання необоротних активів нижчих за визначені ПКУ, використовується показник, розрахований підприємством. Саме тому в цілях податкової оптимізації доцільно встановлювати на підприємствах строки корисного використання активів відповідно до положень ПКУ;

2) *різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.* Особливістю даної групи коригувань є можливість збалансувати у часі грошові потоки, оскільки за допомогою коригувань відбувається приведення у відповідність податку на прибуток фактичним витратам підприємства;

3) *різниці, що виникають при формуванні резерву сумнівних боргів.* Ця група коригувань також необхідна для приведення у відповідність податку на прибуток фактичному руху грошових коштів підприємства;

4) *різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій.* Найбільш різноманітна група коригувань, яка дає змогу управляти розміром оподаткованого прибутку. Основна мета застосування коригувань цієї групи – запобігання здійсненню фінансових операцій виключно з метою податкової оптимізації. Тому на етапі планування господарських операцій слід уважно вивчити коригування фінансового результату, які доведеться застосувати підприємству під час розрахунку податкового зобов'язання з податку на прибуток.

6.3 Умови ведення діяльності для оптимальної сплати ресурсних платежів

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 придбане 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, у 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 їхніми 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.

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

У разі якщо річний обсяг викидів двоокису вуглецю перевищує 500 тонн за рік, суб'єкти зобов'язані зареєструватися платниками податку у податковому (звітному) періоді, в якому відбулося таке перевищення. Такі платники зобов'язані скласти та подати податкову звітність, нарахувати та сплатити податок за податковий (звітний) період, у якому відбулося таке перевищення.

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.

За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовнобезпечний рівень впливу, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації.

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

За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки.

За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку збільшуються у 3 рази.

Залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі встановлюється коефіцієнт до ставок податку:

– в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж – 3;

– на відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту – 1.

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.

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

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.

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 водогонах;
- 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 гідроакumuлюючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;
- для потреб водного транспорту.

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту - починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Житлово-комунальні підприємства застосовують до ставок рентної плати коефіцієнт 0,3.

Рентна плата обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої) водних об'єктів, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів.

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 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.

Сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, 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 %;

– фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

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 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 дублікату лісорубного квитка та/або лісового квитка перерахунок рентної плати не здійснюється і вся нарахована за такими квитками 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 % незалежно від строку, на який надано відстрочку;

– на вивезення деревини – сума рентної плати за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 % 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 % за кожний місяць відстрочки.

6.4 Оптимізація податкових зобов'язань за місцевими податками і зборами

Можливості зниження податкових зобов'язань з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

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, розташовані *в зонах відчуження* та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

д) житлова нерухомість *непридатна для проживання*, зокрема 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;

е) 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;

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

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

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

л) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;

м) об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статuti (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;

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

п) 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 перебувають 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;

р) 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;

с) об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та паралімпійської підготовки. Перелік таких баз затверджується Кабінетом Міністрів України;

т) об'єкти житлової нерухомості, що належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей.

Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями).

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів. Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування.

Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передусе звітному, подають відповідному контролюючому органу за

місцезнаходженням об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості рішення щодо ставок та наданих пільг юридичним та/або фізичним особам зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Можливості зниження податкових зобов'язань з плати за землю

Пільги щодо сплати податку для юридичних осіб

Від сплати податку звільняються:

1) санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

2) громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 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;

3) бази олімпійської та паролімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

4) дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

5) державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, а також дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до

Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких підприємств, 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;

б) державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, дитячо-юнацькі спортивні школи, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, за земельні ділянки, на яких розміщені їх спортивні споруди. 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;

Не сплачується податок за:

1) 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;

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

3) земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

4) землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування – землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг, 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;

5) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень;

б) земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

7) земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод), згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі;

8) 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.

Юридична особа зменшує податкові зобов'язання із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам відповідно до пункту 281.1 статті 281 ПКУ за земельні ділянки, що знаходяться у їх власності або постійному користуванні і входять до складу земельних ділянок такої юридичної особи. Такий порядок також поширюється на визначення податкових зобов'язань із земельного податку юридичною особою за земельні ділянки, які відведені в порядку, встановленому Законом України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» для безоплатного паркування (зберігання) легкових автомобілів, якими керують інваліди з ураженням опорно-рухового апарату, члени їх сімей, яким відповідно до порядку забезпечення інвалідів автомобілями передано право керування автомобілем, та законні представники недієздатних інвалідів або дітей-інвалідів, які перевозять інвалідів (дітей-інвалідів) з ураженням опорно-рухового апарату.

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.

6.5 Зарубіжний досвід справляння прямих податків на бізнес

Особливості справляння прямих податків на бізнес

в Республіці Білорусь

Податок на прибуток підприємств (ППП)

Базова ставка ППП в Білорусі становить 18 %. Для банків, страхових компаній, а також посередників на ринку Forex діє підвищена ставка – 25 %.

Станом на 2020 р. ставка ППП для компаній, які здійснюють транзитне транспортування нафти / нафтопродуктів магістральними трубопроводами через територію Білорусі, становить 50 %.

Усі компанії-резиденти зобов'язані визнавати дохід, одержаний від постачання товарів, робіт, послуг та майнових прав, станом на дату бухгалтерського обліку операції відповідно до методу нарахувань незалежно від дати розрахунку за товари, роботи, послуги та майнові права.

Об'єктом оподаткування ППП є оподатковуваний прибуток (чистий прибуток), який зазвичай визначають як дохід від реалізації товарів, робіт та послуг (без ПДВ), зменшений на суму виробничих та адміністративних витрат, інших неоподатковуваних витрат, за додаванням чистого неопераційного результату.

Для компаній-резидентів базою оподаткування ППП є оподатковуваний прибуток, отриманий податковим резидентом Білорусі від комерційної діяльності як у країні, так і поза її межами. Сума податку, сплачена білоруською компанією іноземним податковим органам за доходи, отримані від її діяльності за кордоном, вираховується із суми сплаченого в Білорусі ППП.

Компанії-нерезиденти сплачують ППП із доходів, одержаних через постійне представництво в Білорусі, за ставкою 18 %. Доходи компаній-нерезидентів, одержаних від комерційної діяльності в Білорусі, які не пов'язані з діяльністю постійного представництва, підлягають оподаткуванню ППП за ставками, що варіюються від 6 % до 15 %.

Податок на нерухоме майно

Податок на нерухомість стягується за річною ставкою 1 % із залишкової вартості будівель і місць для паркування транспортних засобів, що належать юридичним особам. Підвищену річну ставку податку у розмірі 2 % застосовують до пізнього незавершеного будівництва (якщо будівельні роботи тривають більше терміну, встановленого технічною документацією). Ставка податку збільшується (зменшується) за коефіцієнтом, визначеним органами

місцевого самоврядування (до 2,3), залежно від місцезнаходження об'єкта, що оподатковується податком на нерухомість. Місцева влада може збільшити ставку податку майже в десять разів щодо таких об'єктів оподаткування як будівлі, споруди та місця для паркування транспортних засобів, які не експлуатуються (експлуатуються неефективно).

Базою оподаткування є договірна вартість нерухомого майна, встановлена не меншою ніж його оціночна вартість.

Обов'язок щодо подання податкової звітності повинен бути виконаний платником податку до 20 березня звітного року. Платники податку мають право вибору: сплачувати податок щокварталу однаковими частинами до 22 числа третього місяця кожного кварталу, або один раз на рік – до 22 березня поточного податкового періоду.

Земельний податок

Білоруські та іноземні суб'єкти господарювання оподатковуються земельним податком, що стягується місцевими податковими органами за землю, якою вони володіють або користуються в Білорусі. Земельні ділянки, отримані суб'єктами господарювання у тимчасове користування і не передані державі до закінчення його строку, земельні ділянки, зайняті без дозволу, а також земельні ділянки, що використовуються не за цільовим призначенням, також є об'єктами оподаткування земельними податком. Такі земельні ділянки оподатковуються за ставкою, збільшеною на коефіцієнт 10.

База оподаткування земельними податком залежить від місця розташування ділянки та її призначення та зазвичай визначається відповідно до кадастрової вартості земельної ділянки.

Податок сплачують щорічно за ставками, встановленими Додатками до Податкового кодексу Білорусі. Ставки податку на сільськогосподарські ділянки варіюються від 0,05 BYN до 27,86 BYN за 1 гектар. Ставки податку на земельні ділянки, розташовані в містах і сільській місцевості, можуть бути визначені в абсолютній сумі або у відсотках залежно від кадастрової вартості земельної ділянки. Діапазон ставок земельного податку варіюється від 0,025 %

до 3 % від кадастрової вартості. Органи місцевого самоврядування уповноважені збільшувати (зменшувати) ставки земельного податку на коефіцієнт, який не повинен перевищувати 2,3.

Платники податку мають право вибору: сплачувати земельний податок щокварталу, однаковими частинами до 22 числа другого місяця кожного кварталу, або один раз на рік – до 22 лютого поточного податкового періоду з земель несільськогосподарського призначення і до 15 квітня – для земель сільськогосподарського призначення.

Суми податкового зобов'язання з земельного податку (як і податку на нерухоме майно) підлягають віднесенню до витрат для цілей оподаткування ППП.

Особливості справляння прямих податків на бізнес у Польщі

Податок на прибуток підприємств (ППП)

Компанії-резиденти платять ППП з прибутку, незалежно від країни його походження. Компанії, які не є резидентами, сплачують податок із прибутку, отриманого від своїх постійних представництв в Польщі.

Ставка податку на прибуток підприємств в Польщі становить 19 % від чистого оподаткованого прибутку компанії.

Малі підприємства (з доходом до 2 млн євро на рік, що зареєстровані після 01.01.2019 р.) можуть використовувати пільгову ставку ППП – 9 %.

Право податкових органів оподатковувати прибуток нерезидента додатково обмежується, якщо країна нерезидента уклала з Польщею Угоду про уникнення подвійного оподаткування. У цьому разі польські податкові органи зазвичай мають право оподатковувати лише частину прибутку нерезидента, який може бути віднесений до постійного представництва у Польщі. Винятки стосуються конкретних видів доходів, таких як роялті, відсотки, дивіденди та приріст капіталу.

З 1 січня 2019 року було введено податок на виведення з ринку, що передбачає оподаткування доходів від приросту капіталу в разі передавання активів, зміни податкового резидентства або постійного представництва платника податків за межами території Польщі.

Ставка податку встановлена на рівні 19 %. Базою оподаткування є різниця між ринковою вартістю активів, щодо яких Польща втратила право оподаткування, та їх податковою вартістю. За певних умов платники податків можуть мати змогу подати клопотання на його оплату частинами впродовж періоду, що не перевищує п'яти років.

Деякі економічні суб'єкти виключаються з переліку платників ППП – наприклад, Казначейство, Національний банк Польщі, інвестиційні фонди, засновані в Польщі та Європейському Союзі / Європейському економічному просторі.

Існує «мінімальний розмір податку на прибуток» для платників податків, які мають значну нерухомість, початкова вартість якої перевищує 10 мільйонів злотих. «Мінімальний податок» сплачують щомісяця у розмірі 0,035 % перевищення первісної вартості будівлі понад 10 млн злотих (0,42 % щороку). Отже, податок сплачуватимуть незалежно від рівня фактичного доходу, отриманого платником податку.

Податок на майно

Ставки податку на майно встановлюються муніципалітетами в межах граничних ставок, визначених Законом про місцеві податки та збори.

У 2019 році на землю, що використовувалася для комерційних цілей, застосовувалася гранична ставка в розмірі 0,93 злотих за квадратний метр.

Для будівель, що використовувалися для комерційних цілей, застосовувалася гранична ставка в розмірі 23,47 злотих за квадратний метр.

Гербовий збір

У Польщі за здійснення деяких видів діяльності стягується гербовий збір. Фіскальний платіж, зокрема, стягується за отримання довіреності, оформлення офіційного акта або видачу свідоцтва чи дозволу.

Особливості справляння прямих податків на бізнес у Німеччині

Податок на прибуток підприємств (ППП)

У Німеччині податком на прибуток оподатковується дохід резидентів, отриманий як всередині країни, так і поза її межами. Більшість угод про уникнення подвійного оподаткування звільняють від оподаткування доходи, що отримані через постійні представництва іноземних компаній.

Прибуток представників німецького бізнесу оподатковується двома податками – податком на прибуток підприємств і податком на торгівлю.

Податок на прибуток підприємств (Körperschaftsteuer)

Податок на прибуток підприємств справляється за єдиною ставкою 15 %, що потім додатково обкладається податком у розмірі 5,5 % (доплата солідарності). Таким чином, загальна ставка ППП становить 15,825 %.

Податок на торгівлю (Gewerbesteuer)

Ставка податку на торгівлю формується як сума єдиної ставки податку у розмірі 3,5 % (базова ставка) та ставки муніципального податку, розмір якої визначається територією, де розташоване приватне підприємство. Так, наприклад, муніципалітети, з чисельністю населення понад 80 000 жителів, стягують податок на торгівлю за ставкою від 12,6 % до 20,3 %.

Базою оподаткування податку на торгівлю є скоригований прибуток, який визначається шляхом вирахування з суми оподаткованого доходу 25 % усіх фінансових витрат понад 100 000 євро, включаючи неявні витрати на лізинг, оренду та сплату роялті.

Якщо б база оподаткування для цих двох податків була б однаковою (на практиці це мало ймовірно), загальне навантаження на прибуток підприємств, зароблений у Мюнхені, склав би приблизно 33 %, у Франкфурті – 32 %, у Берліні – 30 %.

Контрольні запитання для самоперевірки знань

1. Які основні непрямі податки сплачують в Україні?
2. Які організації вважають неприбутковими в Україні?
3. Охарактеризуйте сутність податкових різниць у контексті оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні.
4. Яка структура податку на майно в Україні?
5. Які пільги мають юридичні особи у контексті оподаткування податком на майно, відмінним від земельної ділянки?
6. Охарактеризуйте критерії оподаткування автомобілів транспортним податком.
7. Охарактеризуйте особливості сплати туристичного збору в Україні.
8. Охарактеризуйте особливості визначення бази оподаткування екологічним податком.
9. Які види рентної плати існують в Україні?
10. Охарактеризуйте особливості оподаткування прибутку підприємств в інших країнах.

Тести для самоконтролю знань

1. Різниця, які виникають під час нарахування амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності:
 - а) зменшують фінансовий результат до оподаткування;
 - б) не впливають на фінансовий результат до оподаткування;
 - в) збільшують фінансовий результат до оподаткування;
 - г) різниць не виникає.

2. На суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до положень ПКУ фінансовий результат до оподаткування:

- а) зменшується;
- б) не впливає на фінансовий результат;
- в) збільшується;
- г) збільшується, якщо основні засоби повністю амортизовані.

3. До об'єкта оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин належить:

а) 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;

б) 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;

в) 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);

г) 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.

4. Зазначте об'єкт оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:

а) садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку;

б) об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його частки, яка є у власності фізичних та юридичних осіб;

в) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади;

г) житлова нерухомість непридатна для проживання.

5. Яка основна ставка податку на прибуток підприємств відповідно до ПКУ?

а) 18 %;

б) 20 %, 7 %, 0 %;

в) 3 %, 0 %;

г) 22 %.

6. Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є:

а) квартал;

б) календарний рік;

в) місяць;

г) фінансовий рік.

7. Які встановлені строки подачі декларації для платників земельного податку (крім фізичних осіб):

а) до 1 квітня поточного року;

б) до 1 січня поточного року;

в) до 20 лютого поточного року;

г) до 1 червня поточного року?

8. За понадлімітне використання води рентну плату:

а) не стягують;

б) стягують за умови надання заяви до контролюючих органів;

в) обчислюють і сплачують у п'ятикратному розмірі, виходячи з фактичних обсягів використаної води понад установлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів;

г) сплачують у п'ятикратному розмірі та включають у витрати виробництва водокористувача.

9. Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб – резидентів одночасно з базовою ставкою податку на прибуток, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

а) 3 %;

б) 18 %, 1,5 %;

в) 0 %;

г) 3 %, 0 %.

10. На суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності:

а) зменшується фінансовий результат до оподаткування;

б) збільшується фінансовий результат до оподаткування;

в) не впливає на фінансовий результат до оподаткування;

г) правильна відповідь відсутня.

РОЗДІЛ 7

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

- 7.1 Еволюція спрощеної системи оподаткування в Україні.
- 7.2 Особливості вибору спрощеної системи оподаткування при створенні підприємства.
- 7.3 Оптимізація податкових платежів за спрощеною системою у процесі ведення діяльності.
- 7.4 Закордонний досвід оподаткування суб'єктів малого бізнесу.

7.1 Еволюція спрощеної системи оподаткування в Україні

Першими нормативними документами, що регулювали діяльність підприємств за спрощеними системами обліку, оподаткування та звітності, стали Указ Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» і Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок», що набули чинності з 1 січня 1999 року. Єдиний податок введено з 1 січня 1999 року відповідно до Указу Президента України від 3 липня 1998 року «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» у зв'язку із запровадженням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва.

Упровадження даних законодавчих актів сприяло розвитку й оптимізації діяльності як малого бізнесу, так і сільськогосподарських підприємств. Замість багатьох податків сплачувався 1 або 2, розрахунок сум до сплати мав чіткий механізм і був простим для застосування, значно зменшилась кількість звітів, які необхідно було подавати контролюючим органам.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджувалася для таких суб'єктів малого підприємництва:

– фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень;

– юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн гривень.

Сплата єдиного податку відбувалася щомісячно. Юридичні особи самостійно обирали одну з двох ставок оподаткування: 6 % (при сплаті ПДВ) або 10 % (без сплати ПДВ). Відсотки нараховувались на суму коштів, яка була отримана за звітний місяць на розрахунковий рахунок підприємства або в касу за реалізовану продукцію власного виробництва. Фізичні особи – підприємці, що перебували на єдиному податку, сплачували лише від 20 до 200 гривень щомісячно (залежно від виду діяльності) на рахунки Держказначейства, звідки сума розподілялась між місцевим бюджетом (43 %), Пенсійним фондом (42 %) і на обов'язкове соціальне страхування (15 %). Якщо підприємець використовував найману працю або участь у діяльності брали члени його сім'ї, то сума єдиного податку зростала на 50 % за кожну особу. Для юридичних осіб розподіл сум податку був дещо іншим: місцевий бюджет (23 %), державний бюджет (20 %), Пенсійний фонд (42 %) і на обов'язкове соціальне страхування (15 %).

Зміни почалися із упровадженням у дію в середині 2010 року Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Згідно з ним суб'єкти малого бізнесу зобов'язувались додатково (крім сплати єдиного податку) нараховувати і сплачувати суми за єдиним соціальним внеском (ЄСВ) до Пенсійного фонду. Підприємці за себе і членів сім'ї, які брали участь у діяльності, сплачували від 34,7 до 38,11 %

мінімальної заробітної плати щомісячно залежно від кількості видів страхування, за які проводилась оплата.

Юридичні особи і підприємці за найманих працівників сплачували як і не платники єдиного податку на загальних підставах: від 36,76 % до 49,7 % від заробітної плати працівника залежно від групи ризику діяльності суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим підприємці сплачували єдиного податку лише 43 % від суми, оскільки частка, що мала бути сплачена як внески до Пенсійного фонду і Фонду соціального страхування, включалась до сум, перерахованих за ЄСВ.

З прийняттям Податкового кодексу України кількість груп платників єдиного податку було збільшено до шести, а також змінено критерії їх визначення. Характеристики шести груп платників єдиного податку представлено в таблиці 7.1. Як видно з даних таблиці, було розширено склад груп єдиного податку для фізичних осіб-підприємців (4 групи), а також суттєво збільшено максимальні розміри доходів, які в цілому може отримувати підприємець, застосовуючи спрощену систему оподаткування.

Позитивним для спрощеної системи оподаткування стало те, що платники I та II груп, які не використовують працю найманих осіб, звільнялися від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік за таких умов: на час відпустки, за період хвороби, підтвердженої копією листка непрацездатності; це давало можливість зменшити витрати платника єдиного податку на період, коли особа не могла займатися підприємницькою діяльністю з поважних причин.

З 2011 року платники єдиного податку не сплачують додатково 50 % фіксованої ставки єдиного податку за кожного найманого працівника, як це було раніше. Це зменшило податкове навантаження на платника єдиного податку, особливо тоді, коли у відносинах перебуває максимальна допустима чисельність працівників. Іншим позитивним наслідком стало створення стимулів для детінізації праці найманих працівників, що співпрацюють з платниками єдиного податку.

Таблиця 7.1 – Основні показники шести груп єдиного податку

Основні елементи оподаткування	I група	II група	III група	IV група	V група	VI група
Платник єдиного податку	Фізична особа – підприємець	Фізична особа – підприємець	Фізична особа – підприємець	Юридична особа	Фізична особа – підприємець	Юридична особа
Максимальний річний обсяг доходу	150 тис. грн	1 млн грн	3 млн грн	5 млн грн	20 млн грн	20 млн грн
Використання найманої праці	Не мають права використовувати найману працю	Не більше 10 осіб	Не більше 20 осіб	Не більше 50 осіб	Не більше 20 осіб	Не більше 50 осіб
Ставка податку	Від 1 до 10 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на початок податкового року	Від 2 до 20 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на початок податкового року	3 % від доходу + ПДВ		7 % від доходу + ПДВ	
			5 % від доходу		10 % від доходу	
Податковий період	Календарний рік		Календарний квартал			

Із 2015 року в Україні було здійснено останній етап реформування спрощеної системи оподаткування та утворено 4 групи платників єдиного податку.

7.2 Особливості вибору спрощеної системи оподаткування при створенні підприємства

Перша група платників єдиного податку – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках та / або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальних заробітних плат;

Ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру *прожиткового мінімуму*, визначеного законом на 1 січня податкового (звітного) року.

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 для першої групи платників єдиного податку – у межах до 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму.

Платники єдиного податку першої групи, які у календарному кварталі *перевищили обсяг доходу*, визначений для таких платників, з наступного календарного кварталу за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку другої або третьої групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку у розмірі 15 %.

Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу;

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої групи є календарний рік.

Друга група платників єдиного податку – 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 *834 розміри мінімальних заробітних плат*.

Зазначені умови *не поширюються* на фізичних осіб – підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи – підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи;

Ставки єдиного податку для платників другої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

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 *для другої групи платників єдиного податку – у межах до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати*.

Платники єдиного податку другої групи, які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, визначений для таких платників, в наступному податковому (звітному) кварталі за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку третьої групи або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку у розмірі 15 %.

Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу;

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку другої групи є календарний рік.

Третя група платників єдиного податку – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальних заробітних плат;

Не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп:

– суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи - підприємці), які здійснюють:

1) діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);

2) обмін іноземної валюти;

3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин);

4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);

5) видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;

6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України «Про страхування», сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III цього Кодексу;

7) діяльність з управління підприємствами;

8) діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);

9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;

– фізичні особи – підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту;

– фізичні особи – підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;

– страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

– суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 %;

– представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

– фізичні та юридичні особи – нерезиденти;

– суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім

безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Четверта група платників єдиного податку – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

– суб'єкти господарювання, у яких понад 50 % доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

– суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 % доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);

– суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського

товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є *нормативна грошова оцінка* одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є *нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або в області*, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку.

Підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,95;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,57;

- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;

- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19;
- для земель водного фонду – 2,43;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33.

Перелік гірських зон та поліських територій визначається Кабінетом Міністрів України.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку четвертої групи є календарний рік.

7.3 Оптимізація податкових платежів за спрощеною системою у процесі ведення діяльності

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений цією статтею для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

Платники єдиного податку першої та другої групи звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку для провадження господарської діяльності;

Доходом платника єдиного податку першої – третьої груп є:

1) для фізичної особи – підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

При продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як сума коштів, отриманих від продажу таких основних засобів.

До суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

До суми доходу платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість за звітний період також включається сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

До суми доходу платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) за звітний період включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

До складу доходу не включаються:

- 1) суми податку на додану вартість;
- 2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
- 3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
- 4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
- 5) суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- 6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при

обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця;

7) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом;

8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;

9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, встановлених цим Кодексом, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

10) дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному цим Кодексом.

Право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році мають платники єдиного податку за умови неперевищення протягом календарного року обсягу доходу, встановленого для відповідної групи платників єдиного податку.

Водночас якщо протягом календарного року платники першої і другої груп використали право на застосування іншої ставки єдиного податку у зв'язку з перевищенням обсягу доходу, встановленого для відповідної групи, право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році такі платники мають за умови неперевищення ними протягом календарного року обсягу доходу, встановленого для третьої групи платників єдиного податку.

Ставки єдиного податку для платників третьої групи встановлюються у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Відсоткова ставка єдиного податку для *платників третьої групи* встановлюється у розмірі:

1) 3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість;

2) 5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння, ставка єдиного податку встановлюється у розмірі 5 відсотків доходу.

Ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої – третьої групи (фізичні особи – підприємці) у розмірі 15 %:

1) до суми перевищення обсягу доходу, що дає право на застосування спрощеної системи;

2) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошові;

4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;

5) до доходу, отриманого платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена спрощеною системою.

Ставки єдиного податку для платників третьої групи (юридичні особи) встановлюються у подвійному розмірі ставок:

1) до суми перевищення обсягу доходу, що дає право на застосування спрощеної системи;

2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошові;

3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи – підприємці), які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, до суми

перевищення застосовують ставку єдиного податку у розмірі 15 %, а також зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів, встановлених ПКУ.

Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи), які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, визначений для таких платників, до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у подвійному розмірі визначених ставок, а також зобов'язані у порядку, встановленому цією главою, перейти на сплату інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом.

Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу;

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Платники єдиного податку третьої групи звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку;
- 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 %;
- 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку для провадження господарської діяльності.

На період дії єдиного податку четвертої групи звільнюються від сплати земельного податку власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи.

Платники єдиного податку четвертої групи звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
- 3) рентної плати за спеціальне використання води.

7.4 Закордонний досвід оподаткування суб'єктів малого бізнесу

У розвинених країнах світу малі підприємства формують значну частину національної економіки. Для прикладу, в найрозвинутіших країнах світу, малі підприємства формують більшу частину підприємницького сектору (Великобританія – 50–54 %, Німеччина – 50–53 %, Італія – 57–60 %, Франція – 55–62 %, США – 50–52 %, Японія – 52–55 %). У той же час, саме сектор малих підприємств є найбільш незахищеним від впливу таких зовнішніх чинників як фінансові труднощі, циклічні коливання, інфляція, податковий тиск. Це вимагає застосування до них спеціальних норм оподаткування. Так, більшість країн ЄС розробили власні підходи до застосування податкової політики відносно малих підприємств. Однією з найпоширеніших форм стимулювання розвитку сектора малого підприємництва в розвинутих країнах є створення для них преференцій в оподаткуванні шляхом введення спеціальних податкових правил (Франція) або застосування загальних правил з окремими пільгами для малих підприємств (США, Великобританія). Тому

доцільно розглянути міжнародну практику застосування спрощених (спеціальних) режимів оподаткування малого підприємництва.

Особливості оподаткування малих підприємств у Франції

У Франції є чіткі правила оподаткування та соціального забезпечення для тих, хто веде бізнес як мікропідприємець. Згідно з цими правилами, податкові зобов'язання базуються на обороті (визначається як надходження грошових коштів), а не на прибутку чи збитку. Суб'єкт, що бажає оподатковуватись на основі фактичного прибутку або збитку, не може мати податковий статус мікропідприємця. Водночас мікропідприємець може обирати оподаткування доходу як за базовим режимом, так і за мікрофіскальним.

За замовчуванням податок на дохід нараховується згідно з базовим режимом. Підприємець зобов'язаний сплачувати податок на прибуток поступово, застосовуючи стандартні особисті ставки та діапазони відповідно до рівня доходу.

База оподаткування визначається за фіксованою вартістю від продаж, і її рівень залежить від виду господарської діяльності:

– якщо бізнес класифікується як «комерційний продаж», база визначається в розмірі 29% відповідно до податкових норм, що називаються *Micro Bénéfices Industriels et Commerciaux (Micro-BIC)*;

– якщо компанія базується на «послугах», її дохід буде оподатковуватись за тими ж правилами *Micro-BIC*, але в частині 50 %;

– якщо це «професійна діяльність» (наприклад, бухгалтер, архітектор, юрист), податкове зобов'язання з податку на прибуток виникає на 66% валового доходу.

Існує п'ять податкових ставок і діапазонів чистого доходу для цілей оподаткування (станом на 2021 рік):

– дохід до 10 084 євро – ставка податку на прибуток 0%;

- дохід 10 085–25 710 євро – ставка податку на прибуток 11%;
- дохід 25 711–73 516 євро – ставка податку на прибуток 30%;
- дохід 73 517–158 222 євро – ставка податку на прибуток 41%;
- дохід понад 158 222 євро – ставка податку на прибуток 45%.

Як альтернативу базовому режиму мікропідприємець може обрати фіксований відсоток податку на дохід, який буде сплачувати одночасно з внесками на соціальне страхування:

- 1,0% для комерційної діяльності (включаючи мебльовану оренду);
- 1,70% для торгівлі та сфери послуг (включаючи туристичний клас);
- 2,20% для професій вільної професії (СІРАV).

Податок буде стягується з сукупного обороту (отриманих готівкових коштів).

Особливості оподаткування малих підприємств у Великобританії

У Великобританії немає спеціальної системи оподаткування для малих підприємств. Водночас для приватних підприємств визначено ліміт неоподатковуваного доходу (12 500 фунтів стерлінгів). Доки підприємець заробляє менше цього, йому не потрібно буде сплачувати податок на прибуток. Якщо бізнес приносить дохід від 12 501 до 50 000 фунтів стерлінгів, необхідно заплатити базову ставку податку на прибуток у розмірі 20 %. Якщо ваші заробітки становлять від 50 001 до 150 000 фунтів стерлінгів, ставка податку складе 40%. Ставка 45 % застосовується до підприємств із оподатковуваним доходом 150 000 фунтів стерлінгів.

Крім того, якщо очікується, що ваш дохід підприємства перевищить 85 000 фунтів стерлінгів протягом 12-місячного періоду, йому слід зареєструватись для сплати ПДВ. Одноосібникам не потрібно платити податок на прибуток підприємств.

Особливості оподаткування малих підприємств у Сполучених Штатах Америки

Більшість малих підприємств не сплачують корпоративний податок на прибуток. У США 75 % відсотків малого бізнесу не вважаються корпораціями та називаються «некорпоративні дохідні організації». Це означає, що до них застосовується ставка податку на особисті доходи власника, згідно з Національною федерацією незалежних підприємств. Власники включають доходи від малого бізнесу до бази своїх податків з доходів фізичних осіб, тому податку на прибуток обчислюються на основі загальних доходів власника бізнесу.

При цьому в різних штатах застосовується різний рівень оподаткування доходів фізичних осіб. Загальний список податків для власників малого бізнесу включає:

- податок на прибуток. Федеральні та державні податки, залежно від ситуації;
- податок на самозайнятість (соціальне забезпечення та Medicare). Більшості малих підприємств доведеться сплатити цей податок, який на сьогодні становить 15,3 %;
- податки з заробітної плати (малий бізнес повинен сплачувати 7,25 % від загального фонду оплати праці працівника). Додатково можуть бути встановлені податки з безробіття та компенсації працівникам;
- податки на приріст капіталу (оподаткування інвестицій або продажу активів);
- податок на власність. Будь-які будівлі чи земля, що належать малому бізнесу, будуть оподатковуватися. Податки на майно варіюються від 0,18 до 1,89 відсотка залежно від держави.
- податок на дивіденди. Дивіденди, отримані в результаті інвестицій, здійснених малим бізнесом, вважаються доходом та

оподатковуються відповідно до податкової системи власника або ставки податку на прибуток підприємств, залежно від структури компанії.

Малі підприємства з одним власником платять у середньому 13,3 % податкової ставки, а суб'єкти господарювання, що мають більше одного власника, платять у середньому 23,6 %. Корпорації малого бізнесу (відомі як «малі корпорації S») платять в середньому 26,9 %.

Корпорації мають вищу ставку податку в середньому, оскільки вони отримують більше доходу. Це легко зрозуміти, якщо врахувати, що понад 18 % малих корпорацій S заробляють щонайменше 100 000 дол. США на рік, тоді як майже 60 відсотків малих підприємств з одним власником заробляють менше 10 000 дол. США.

Контрольні запитання для самоперевірки знань:

1. З якого року в Україні введено спрощену систему оподаткування?
2. Скільки груп платників єдиного податку існує зараз в Україні?
3. Хто встановлює ставки єдиного податку?
4. Яка максимальна сума доходів передбачена для платників єдиного податку?
5. Які дії платника єдиного податку при перевищенні встановленої суми доходу?
6. Чи може платник єдиного податку отримувати доходи в негрошовій формі?
7. Від сплати яких податків звільняються платники єдиного податку?
8. Особливості бази оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи.
9. Яка частка малого підприємництва в розвинених країнах?
10. Особливості державної підтримки малих підприємств у розвинених країнах.

Тести для самоконтролю знань

1. Платниками єдиного податку четвертої групи можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського виробництва за попередній податковий рік дорівнює або перевищує:

- а) 75 %;
- б) 50 %;
- в) 25 %;
- г) 100 %.

2. Що є об'єктом оподаткування єдиного податку для платників четвертої групи?

а) площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду, що перебуває у власності платника або надана йому в користування;

б) нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь та земель водного фонду;

в) дохід сільськогосподарських підприємств;

г) прибуток;

3. Які встановлені строки подачі податкової декларації з єдиного податку платниками четвертої групи?

а) щомісяця;

б) щоквартально;

в) по закінченні року;

г) на початку року станом на 1 січня до 20 лютого.

4. Ставка єдиного податку платників I групи для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб становить:

- а) від 2 до 20 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, в розрахунку на місяць;
- б) у межах до 10 % розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня звітного року, в розрахунку на місяць;
- в) 5 % – коли ПДВ включено до складу єдиного податку;
- г) 3 % доходу – у разі сплати ПДВ платником єдиного податку.

5. Платники податків, які належать до великих і середніх підприємств, подають податкову декларацію контролюючому органу:

- а) особисто платником податку в паперовому вигляді;
- б) в електронній формі з електронними підписами;
- в) надсилають поштою;
- г) передають будь-якою особою.

6. В яких розмірах здійснюється сплата єдиного податку платниками четвертої групи у третьому кварталі?

- а) 10 %;
- б) 20 %;
- в) 30 %;
- г) 50 %.

7. Який порядок сплати єдиного податку для платників четвертої групи?

- а) щороку до 1 лютого поточного року;
- б) щоквартально протягом 30 календарних днів, наступних за звітним кварталом, у розмірі квартальної суми;
- в) щомісяця протягом 30 календарних днів у розмірі третини квартальної суми;

г) щомісяця рівними частинами.

8. Платниками яких податків є платники єдиного податку четвертої групи?

- а) податку на прибуток підприємств;
- б) земельного податку;
- в) рентної плати за спеціальне використання води;
- г) транспортного податку.

9. Яку суму єдиного податку повинно сплатити фермерське господарство 4 групи в 1 кварталі, якщо річна сума податку становить 45 000 грн?

- а) 13 500 грн;
- б) 4 500 грн;
- в) 22 500 грн;
- г) 45 000 грн.

10. До суми перевищення граничного обсягу доходу відповідної групи платників Єдиного податку:

- а) нараховується штраф на суму перевищення у розмірі 10 %;
- б) застосовується ставка Єдиного податку у розмірі 15 %;
- в) застосовується подвоєна ставка Єдиного податку на суму перевищення;
- г) сплачують податок за ставкою, встановленою для своєї групи спрощення, а в наступному податковому (звітному) кварталі за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку наступної групи або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

РОЗДІЛ 8

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКІВ, СПЛАЧЕНИХ ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ

- 8.1 Загальні засади оподаткування фізичних осіб в Україні.
- 8.2 Податкове навантаження на доходи фізичних осіб.
- 8.3 Можливості податкової оптимізації під час сплати майнових податків.
- 8.4 Основи податкової оптимізації фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності.
- 8.5 Зарубіжний досвід оподаткування фізичних осіб.

8.1 Загальні засади оподаткування фізичних осіб в Україні

Питання, що стосуються порядку нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), відображені у IV розділі ПКУ.

Платниками податку є:

- 1) фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і з іноземних доходів;
- 2) фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- 3) податковий агент.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела 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 (ст. 162 ПКУ).

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених ПКУ.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення

загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається відповідно ПКУ.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду (ст. 164 ПКУ).

Під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), вони перераховуються в гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp) \quad (8.1)$$

де K – коефіцієнт;

Sp – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування (п. 164.5 ПКУ).

У такому самому порядку визначаються об'єкт і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності (п. 164.6 ПКУ).

Ставки податку (ст. 167 ПКУ)

Ставка податку становить 18 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) зокрема, але не виключно 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. Також до окремих доходів можуть застосовуватися ставки 5 % та 0 %.

Ставки податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюються у таких розмірах: 18 % – для усіх пасивних доходів, крім таких: 1) 5 % – для доходів у вигляді дивідендів по акціях і корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування); 2) у половинному розмірі базової ставки (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.

Вичерпний перелік доходів, що мають особливості оподаткування ПДФО подано у ст. 170–174 ПКУ.

Об'єкти спадщини оподатковуються (п. 174.2 ПКУ):

1) за нульовою ставкою:

а) об'єкти спадщини, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого (батьки, чоловік або дружина, діти такої фізичної особи, зокрема

усиновлені) та другого ступенів споріднення (рідні брати та сестри, баба та дід з боку матері та з боку батька, онуки);

б) вартість власності, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, та вартість власності, що успадковуються дитиною-інвалідом;

в) грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої вигрешної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР) та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 років, погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем;

2) за ставкою 5 % – вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не зазначені в попередньому та наступному пункті;

3) за ставкою 18 % 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.

Об'єкти дарування, подаровані платнику податку іншою фізичною особою, оподатковуються згідно з правилами, встановленими для оподаткування спадщини.

Доходи у вигляді дарунка, нараховані (виплачені, надані) платнику податку юридичною особою або фізичною особою – підприємцем, оподатковуються на загальних підставах, передбачених для оподаткування додаткового блага.

8.2 Податкове навантаження на доходи фізичних осіб

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи (п. 165.1 ПКУ):

1) сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат і надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (враховуючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів під час реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам із Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом;

2) сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на державні цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та на боргові зобов'язання Національного банку України, а також сума доходів, отриманих нерезидентами у вигляді процентів, нарахованих на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, якщо такі цінні папери придбані нерезидентами за межами території України через уповноважених агентів – нерезидентів, або процентів, отриманих нерезидентами за надані державі або бюджету Автономної Республіки Крим чи міському бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за надані суб'єктам господарювання кредити (позики), виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями;

3) сума відшкодування платника податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, в порядку та сумах, визначених законом;

4) сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат і відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються:

- а) творчими спілками та їх членам у випадках, передбачених законом;
- б) Товариством Червоного Хреста України на користь отримувачів благодійної допомоги відповідно до закону;
- в) іншими неприбутковими організаціями (крім кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ) та благодійними фондами України, статус яких визначається відповідно до закону, на користь отримувачів таких виплат, крім будь-яких виплат або відшкодувань членам керівних органів таких організацій або фондів та пов'язаним з ними фізичним особам;

5) сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

б) сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом;

7) сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління;

8) 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, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку;

9) 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;

10) сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (зокрема осіб, які проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;

11) кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт, а також суми компенсаційних виплат в іноземній валюті, що виплачуються відповідно до закону працівникам дипломатичної служби, направленим у довготермінове відрядження;

12) вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна в 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) впродовж гарантійного терміну, але не вище ніж ціна придбання таких товарів;

13) 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;

14) аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, у тому числі аліменти, що виплачуються нерезидентом;

15) кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), отримані платниками податку як дарунок з урахуванням положень ПКУ;

16) 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 негрошовій формі;

17) доходи, отримані внаслідок реалізації заставленого майна, майна платника податку при зверненні стягнення фінансовою установою на таке майно у зв'язку з невиконанням платником податку своїх зобов'язань за договором кредиту (позики), за умови що таке майно було придбано за рахунок такого кредиту (позики);

18) 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;

19) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку або члена сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення;

20) вартість вугілля та вугільних або торф'яних брикетів, безоплатно наданих в обсягах і за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України;

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

22) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку;

23) вартість майна, а також сума грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування (зокрема випускникам професійно-технічних навчальних закладів і вищих навчальних

закладів I–IV рівнів акредитації), у порядку і розмірах, визначених Кабінетом Міністрів України;

24) доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України;

25) сума доходу, отримана платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи, брухт чорних металів (код 7204 згідно з УКТ ЗЕД), брухт кольорових металів, враховуючи використані (виснажені) акумулятори електричні свинцево-кислотні (код 8548 10 21 00 згідно з УКТ ЗЕД), залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю (код 8548 10 91 00 згідно з УКТ ЗЕД), та брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України;

26) сума стипендії (враховуючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж сума, визначена ПКУ;

27) сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого ніж довгострокове страхування життя (зокрема страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення

28) основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, що повертається йому, сума, яка отримується платником податку внаслідок продажу права вимоги на депозит, а також основна сума кредиту, що отримується платником податку (впродовж строку дії договору), зокрема фінансового кредиту, забезпеченого заставою, на визначений строк та під проценти.

29) 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, що діяли на території України, а також у такі державні цінні папери: облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої вигральної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 років;

30) основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку;

31) сума, отримана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;

32) вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або із знижкою відповідно до закону, а також сума державної підтримки на будівництво чи придбання доступного житла, яка надається платнику податку відповідно до законодавства.

33) вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, зокрема 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, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку – члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування. Вартість таких путівок, які надаються його *роботодавцем - платником податку на прибуток підприємств* безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) один раз на календарний рік, за умови, що вартість путівки (розмір знижки) не перевищує 5 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року;

34) дохід фізичної особи – підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування відповідно до ПКУ;

35) сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом;

36) вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та/або переможці змагань, конкурсів;

37) вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує *25 % однієї мінімальної заробітної плати* (у розрахунку на 1 місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

38) 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. Ознаки таких рахунків визначаються Національним банком України;

39) суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів та їх спілками платникам податку – учасникам конгресів, симпозіумів, зборів, конференцій, пленумів, з'їздів, фестивалів, виставок, концертів, реабілітаційних заходів, фізкультурно-спортивних заходів та конкурсів, які провадяться такими організаціями, як компенсація витрат на проживання, харчування та проїзд до місця проведення заходів та у зворотному напрямку;

40) сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи або дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування;

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

42) сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються за рішенням професійної спілки, її об'єднання та/або організації професійної спілки, прийнятим в установленому порядку, на користь члена такої професійної спілки впродовж року сукупно розміром, що не перевищує суми граничного розміру доходу, визначеного ПКУ;

43) сума (вартість) благодійної допомоги;

44) основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності у сумі, що не перевищує *25 % однієї мінімальної заробітної плати* (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року;

45) сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені), прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності;

46) сума (вартість) благодійної допомоги, яка виплачена (надана) міжнародними благодійними організаціями (їх філіями, представництвами), перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України;

47) сума коштів, яка надається платнику податку міжнародною фінансовою організацією в межах своєї офіційної діяльності в Україні у зв'язку із здійсненням заходів щодо енергоефективності та енергозбереження в межах реалізації в Україні проектів міжнародної фінансової організації (як безпосередньо, так і через уповноважені банки або іншим способом, передбаченим відповідним проектом такої міжнародної фінансової організації);

48) сума коштів, яка надається у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, платнику податку фінансовою організацією чи фондом, що

займається фінансуванням програм розвитку, у зв'язку із здійсненням заходів щодо енергоефективності та енергозбереження в межах реалізації в Україні проєктів такої організації чи фонду (як безпосередньо, так і через уповноважені банки або іншим способом, передбаченим відповідним проєктом такої організації чи фонду) та ін.

Не оподатковуються під час їх нарахування (виплати) податковим агентом:

а) сума регулярних і послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних і цільових виплат учасника фонду банківського управління, пенсійних виплат на визначений термін, одноразових пенсійних виплат або довічних пенсій, нарахованих та/або виплачених платнику податку – резиденту, який не досяг повноліття або має вік не менше ніж 70 років;

б) сума страхової виплати за договором довгострокового страхування життя, якщо внаслідок страхового випадку застрахована особа отримала інвалідність I групи;

в) сума виплати за договором пенсійного вкладу, виплат із рахунка учасника фонду банківського управління, виплати пенсії на визначений термін, довічної пенсії або одноразової виплати, якщо вкладник, учасник фонду банківського управління, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримала інвалідність I групи;

г) сума одноразової пенсійної виплати учаснику недержавного пенсійного фонду або Накопичувального фонду за рахунок коштів Накопичувального фонду.

Дохід у вигляді страхової виплати або виплати за договором пенсійного вкладу, договором довірчого управління чи за договором недержавного пенсійного забезпечення, що у разі смерті застрахованої особи сплачується вигодонабувачу або спадкоємцю платника податку, оподатковується за правилами, встановленими ПКУ для оподаткування спадщини.

Сума доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя, пенсійними вкладками, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління, та недержавного пенсійного забезпечення, що підлягають оподаткуванню, зменшується на суму внесків, сплачених за такими договорами до 1 січня 2004 року.

Податкова знижка (ст. 166 ПКУ)

Підстави для нарахування *податкової знижки* із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації, що подається до 31 грудня включно наступного за звітним податкового року.

До податкової знижки включаються фактично здійснені впродовж звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов'язково повинна бути відображена вартість таких товарів (робіт, послуг) і термін їх продажу (виконання, надання).

Платник податку має право внести до *податкової знижки* в зменшення оподатковуваного доходу платника податку за наслідками звітного податкового року такі фактично здійснені ним упродовж звітного податкового року витрати:

1) частину суми процентів, сплачених таким платником податку за користування іпотечним житловим кредитом, що визначається ПКУ (за необхідності скоригованої на коефіцієнт, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки на суму процентів за іпотечним житловим кредитом, обчислюється за такою формулою:

$$K = \text{МП/ФП} \quad (8.2)$$

де К – коефіцієнт;

МП – мінімальна загальна площа житла, що дорівнює 100 м²;

ФП – фактична загальна площа житла, що будується (придбається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.);

2) суму коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, які на дату перерахування (передачі) таких коштів і майна відповідали умовам, у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року;

3) суму коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) і вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;

4) суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг із лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, зокрема для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів), а також суму коштів, сплачених платником податку, визнаного в установленому порядку інвалідом, на користь протезно-ортопедичних підприємств, реабілітаційних установ для компенсації вартості платних послуг із реабілітації, технічних та інших засобів реабілітації, наданих такому платнику податку або його дитині-інваліду розміром, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування, крім:

а) косметичного лікування або косметичної хірургії, враховуючи косметичне протезування, не пов'язаних із медичними показаннями,

водолікування та геліотерапії, не пов'язаних з лікуванням хронічних захворювань;

б) протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, порцеляни та гальванопластики;

в) абортів (крім абортів, які проводяться за медичними показаннями або коли вагітність стала наслідком зґвалтування);

г) операцій із зміни статі;

г) лікування венеричних захворювань (крім СНІДу та венеричних захворювань, причиною яких є побутове зараження або зґвалтування);

д) лікування тютюнової чи алкогольної залежності;

е) придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, оплати вартості медичних послуг, які не внесено до переліку життєво необхідних, затвердженого Кабінетом Міністрів України;

5) суму витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку, що не перевищують обсяги, визначені ПКУ;

б) суму витрат платника податку на:

– оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік;

– оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, враховуючи сплату державного мита;

7) суму коштів, сплачених платником податку у зв'язку з переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива;

8) суму витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, зокрема на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним;

9) суму коштів у вигляді орендної плати за договором оренди житла (квартири, будинку), оформленим відповідно до вимог чинного законодавства, фактично сплачених платником податку, який має статус внутрішньо переміщеної особи.

Загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена з урахуванням положень ПКУ.

Податкова соціальна пільга (ст. 169 ПКУ)

Платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги (ПСП) до доходу, нарахованого на користь платника податку впродовж звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

1) у розмірі, що дорівнює **50 %** розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (в розрахунку на 1 місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку, що відповідає загальним умовам надання ПСП (базова ПСП);

2) у розмірі, що дорівнює **100 %** базової суми пільги – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину;

3) у розмірі, що дорівнює **150 %** базової суми пільги – для такого платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – 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, враховуючи 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, зокрема з дитинства;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, який зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, враховуючи 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»;

4) у розмірі, що дорівнює **200 %** базової суми пільги – 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 до 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до:

- 1) доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;
- 2) заробітної плати, яку платник податку впродовж 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;
- 3) доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

8.3 Можливості податкової оптимізації під час сплати майнових податків

База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, зокрема їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується (п. 266.4.1 ПКУ):

- 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, зокрема 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).

Пільги з податку, передбачені для фізичних осіб не застосовуються до (п. 266.4.3 ПКУ):

1) об'єкта/об'єктів оподаткування, якщо площа такого/таких об'єкта/об'єктів перевищує *п'ятикратний розмір неоподатковуваної площі*, встановленої п. 266.4.1 ПКУ;

2) об'єкта/об'єктів оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності).

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості в такому порядку (п. 266.7.1 ПКУ):

а) за наявності у власності платника податку одного об'єкта житлової нерухомості, зокрема його частки, податок обчислюється, виходячи з бази оподаткування, зменшеної відповідно до положень ПКУ, та відповідної ставки податку;

б) за наявності у власності платника податку більше ніж одного об'єкта житлової нерухомості одного типу, зокрема їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до положень ПКУ, та відповідної ставки податку;

в) за наявності у власності платника податку об'єктів житлової нерухомості різних видів, зокрема їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до положень ПКУ, та відповідної ставки податку;

г) сума податку розподіляється контролюючим органом пропорційно до питомої ваги загальної площі кожного з об'єктів житлової нерухомості;

г) за наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, зокрема його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує *300 м²* (для квартири) та/або *500 м²* (для будинку), сума податку збільшується на *25 000 гривень* на 1 рік за кожний такий об'єкт житлової нерухомості (його частку).

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.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних упродовж 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.

З 1 квітня 2015 року органи внутрішніх справ зобов'язані щомісяця в *десятиденний термін після закінчення календарного місяця* подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

Від сплати земельного податку звільняються (ст. 281 ПКУ):

- 1) інваліди I та II групи;
- 2) фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- 3) пенсіонери (за віком);
- 4) ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
- 5) 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 (п. 281.2 ПКУ):

- 1) для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш ніж 2 га;

- 2) для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більше ніж 0,25 га, в селищах – не більше ніж 0,15 га, в містах – не більше ніж 0,10 га;
- 3) для індивідуального дачного будівництва – не більше ніж 0,10 га;
- 4) для будівництва індивідуальних гаражів – не більше ніж 0,01 га;
- 5) для ведення садівництва – не більше ніж 0,12 га.

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 (п. 281.3 ПКУ).

8.4 Основи податкової оптимізації фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування (ст. 177 ПКУ)

Доходи фізичних осіб – підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються за *ставкою 18 %*.

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).*

Не включаються до доходу фізичної особи – підприємця суми акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів.

До переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать:

1) витрати, до складу яких включається вартість сировини, матеріалів, товарів, що утворюють основу для виготовлення (продажу) продукції або товарів (надання робіт, послуг), купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

2) витрати на оплату праці фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податку (далі – працівники), які включають витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на оплату за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами цього розділу); обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством, внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством;

3) суми податків, зборів, які пов'язані з проведенням господарської діяльності такої фізичної особи – підприємця (крім податку на додану вартість для фізичної особи – підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, та акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб з доходу від господарської діяльності, податку на майно); суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах і порядку, встановлених законом; платежі, сплачені за одержання ліцензій на

провадження певних видів господарської діяльності фізичною особою – підприємцем, одержання дозволу, іншого документа дозвільного характеру, які пов'язані з господарською діяльністю фізичної особи – підприємця;

4) інші витрати, до складу яких включаються витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності, до яких відносяться витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Не включаються до складу витрат підприємця:

1) витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності такою фізичною особою – підприємцем;

2) витрати на придбання, самостійне виготовлення основних засобів і витрати на придбання нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

3) витрати на придбання та утримання основних засобів подвійного призначення;

4) документально не підтверджені витрати.

Фізичні особи – підприємці подають до контролюючого органу податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року у строки, встановлені ПКУ для річного звітного податкового періоду, в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи.

Авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються платником податку самостійно згідно з фактичними даними, зазначеними в Книзі обліку доходів і витрат, кожного календарного кварталу та сплачуються до бюджету до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом

(до 20 квітня, до 20 липня і до 20 жовтня). Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується.

Якщо результатом розрахунку авансового платежу за відповідний календарний квартал є від'ємне значення, то авансовий платіж за такий період не сплачується.

Надмірно сплачені суми податку підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку або поверненню платнику податку в порядку, передбаченому цим Кодексом.

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 (ст. 178 ПКУ)***

Особа, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах 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 *ставкою 18 %*.

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.

Іноземці та особи без громадянства, які стали на облік у контролюючих органах як самозайняті особи, є резидентами і у річній податковій декларації поряд із доходами від провадження незалежної професійної діяльності мають зазначати інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи.

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. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, відносини за яким встановлено трудовими відносинами, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно до пунктів.

8.5 Зарубіжний досвід оподаткування фізичних осіб

Особливості оподаткування доходів фізичних осіб у Республіці Білорусь

Будь-який дохід, отриманий фізичною особою як у Білорусі, так і з іноземних джерел, оподатковується за єдиною ставкою 13 %.

Доходи від зайнятості, одержані фізичними особами від юридичних осіб або підприємців, зареєстрованих у Парку високих технологій, оподатковуються за ставкою 9 %.

Особисті доходи, отримані від мешканців індустріального парку Великий Камінь за трудовими договорами до 1 січня 2027 року, обкладаються ПДФО за ставкою 9 %.

Пільгові ставки ПДФО у розмірі 6 % та 0 % застосовуються до дивідендів від білоруських компаній, якщо прибуток не розподілявся між акціонерами (резидентами Білорусі) протягом попередніх трьох або п'яти календарних років відповідно.

Доходи від виграшів, отриманих від білоруських організаторів азартних ігор, оподатковуються за ставкою 4 %.

Дохід, розрахований на основі суми перевищення видатків над задекларованим доходом, оподатковується за ставкою 16 %.

Дохід індивідуальних підприємців, які застосовують загальний режим оподаткування, оподатковуються за ставкою 16 %.

Доходи фізичних осіб-підприємців, які працюють на території сільської місцевості та малих міських поселень, обкладаються ПДФО за ставкою 6 %.

Доходи, отримані фізичною особою від здачі приміщень в оренду іншим фізичним особам, оподатковуються за базовою ставкою, якщо такий дохід не перевищує 7 003 білоруських рублів (BYN) протягом податкового року.

Особливості оподаткування доходів фізичних осіб у Польщі

Податком на доходи фізичних осіб обкладається загальний чистий дохід фізичних осіб – резидентів, отриманий як у Польщі, так і поза її межами, якщо центр комерційної, промислової або професійної діяльності таких фізичних осіб знаходиться в Польщі.

Таблиця 8.1 – Ставки податку на доходи фізичних осіб в Польщі (станом на 01.01.2021 р.)

Дохід (PLN)	Ставка податку (%)
Від 0 до 85 528	17
Понад 85 528	32

У багатьох випадках нерезиденти можуть скористатися єдиною ставкою податку у розмірі 20 %, що застосовується лише до їх доходів (без вирахування витрат). Сума, що не обкладається податком, становить 8 000 злотих, тобто платники податків, які заробляють менше на рік, будуть звільнені від сплати ПДФО.

Податок солідарності. Фізичні особи, які отримують у податковому році дохід, що перевищує 1 мільйон злотих, повинні сплатити податок солідарності за ставкою 4 % із перевищення цієї суми. Крім того, так платники податків зобов'язані подати окрему податкову декларацію до 30 квітня року, наступного за звітним.

Особливості оподаткування доходів фізичних осіб у Німеччині

Усі фізичні особи – резиденти Німеччини зобов'язані сплачувати ПДФО як з доходів, отриманих всередині країни, так і поза її межами. Фізичні особи, які не є резидентами, оподатковуються ПДФО лише з доходу, отриманого в Німеччині (доходу від зайнятості, пов'язаної з трудовою діяльністю, що виконується в Німеччині).

Оподатковуваний дохід включає доходи, отримані від таких видів діяльності:

- сільське та лісове господарство;
- торгівля або бізнес;
- самостійні професії;
- працевлаштування за наймом;
- капіталовкладення;
- орендна плата та роялті;
- інші доходи, визначені податковим законодавством.

У Німеччині діють прогресивні ставки ПДФО, які варіюються наступним чином.

Таблиця 8.2 – Ставки податку на доходи фізичних осіб у Німеччині
(станом на 01.01.2021 р.)

Діапазон оподаткованого доходу для платників, які не перебувають у шлюбі (євро)		Діапазон оподаткованого доходу для платників податків, які перебувають у шлюбі		Ставка податку (%)
нижня межа	верхня межа	нижня межа	верхня межа	
0	9 408	0	18 816	0
9 408	57 051	18 816	114 102	14 *
57 051	270 500	114 102	541 000	42
270 500	і вище	541 000	і вище	45

З метою покращення економічної ситуації та розвитку інфраструктури для певних регіонів, які потребують допомоги, уряд Німеччини стягує 5,5 % *податку солідарності*. Доплата встановлюється у відсотках до всіх податків на доходи фізичних осіб.

Члени офіційно визнаних церков сплачують *церковний податок* як надбавку до податку на прибуток. Ставки становлять або 8 % або 9 %, залежно від місця проживання фізичної особи.

Податок на спадкування та дарування

Податок на спадщину покладається на німецьких резидентів (спадкодавців / спадкоємців та донорів / вигодонабувачів). Фізична особа, яка не є резидентом Німеччини, має зобов'язання по сплаті цього податку лише стосовно активів, що знаходяться в Німеччині.

Залежно від вартості та ступеня споріднення між донором та бенефіціаром застосовуються прогресивні ставки податку від 7 % до 50 % та неоподатковані суми від 20 000 євро до 500 000 євро. Для подружжя надається додаткова неоподатковувана допомога у розмірі 256 000 євро, що

зменшується на дисконтовану вартість будь-яких пенсійних виплат, які не підлягають обкладанню податком на спадщину.

Контрольні запитання для самоперевірки знань

1. Які податки сплачують фізичні особи в Україні?
2. Які види доходів оподатковуються податком на доходи фізичних осіб?
3. Який механізм оподаткування доходів фізичної особи, отриманих у негрошовій формі?
4. Що не включається до загального місячного оподаткованого доходу фізичних осіб?
5. Що таке податкова знижка?
6. Які доходи є підставою для нарахування податкової знижки під час оподаткування доходів фізичних осіб?
7. Який розмір заробітної плати є умовою для надання податкової соціальної пільги?
8. Які категорії фізичних осіб звільняються від сплати єдиного податку?
9. Яким чином оподатковуються доходи фізичних осіб – підприємців?
10. Які ставки податку на доходи фізичних осіб застосовують у зарубіжних країнах?

Тести для самоконтролю знань:

1. Податковий агент – це:
 - а) особа, на яку покладаються обов'язки з обчислення та перерахування податків до бюджету від імені та за рахунок коштів платника;
 - б) особа, яка веде облік платників податків;
 - в) особа, яка подає контролюючим органам податкову звітність;
 - г) особа, яка надає консультації платникам податків.

2. Хто є платниками податку на доходи фізичних осіб:

- а) фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і поза її межами;
- б) юридичні особи, що отримують доходи з джерелом походження з України;
- в) платники єдиного податку;
- г) фізичні та юридичні особи, власники нерухомого майна?

3. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є:

- а) операції з постачання товарів, послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України;
- б) прибуток із джерелом походження з України та поза її межами;
- в) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід фізичної особи;
- г) операції з реалізації вироблених на території України підакцизних товарів.

4. Яка ставка ПДФО застосовується на доходи, отримані у вигляді процентів на депозитний банківський рахунок:

- а) 15 %;
- б) 18 %;
- в) 5 %;
- г) 20 %?

5. Що є базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб у формі заробітної плати:

- а) нарахована заробітна плата, зменшена на суму військового збору та податкової соціальної пільги за її наявності;
- б) загальна сума нарахованої заробітної плати;

в) нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

г) нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності?

6. Платник податку на доходи фізичних осіб має право на податкову соціальну пільгу, якщо його дохід не перевищує суми:

а) місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року;

б) місячного прожиткового мінімуму, що діє для працездатної особи на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до 10 грн;

в) 10-місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року;

г) 15-місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року.

7. В якому розмірі встановлена загальна податкова соціальна пільга?

а) 50 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року;

б) 150 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року;

в) 200 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року;

г) 100 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року?

8. В якому розмірі встановлена податкова соціальна пільга для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років:

а) 120 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну таку дитину;

б) 100 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну таку дитину;

- в) 150 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну таку дитину;
- г) 200 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну таку дитину?

9. В якому розмірі встановлена податкова соціальна пільга для платника податку, який є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником:

- а) 150 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- б) 120 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- в) 200 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- г) 100 % суми загальної пільги в розрахунку на кожну дитину віком до 18 років?

10. Зазначте строки сплати податку на доходи фізичних осіб:

- а) сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу;
- б) протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу;
- в) протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку;
- г) протягом 30 календарних днів після закінчення звітного кварталу.

РОЗДІЛ 9

ПОДАТКОВА КУЛЬТУРА ТА ЕТИКА СПЛАТИ ПОДАТКІВ

- 9.1 Сутність, роль і значення податкової культури та етики платників податків для держави та бізнесу.
- 9.2 Причини та наслідки формування тіньового сектору економіки.
- 9.3 Сучасні інструменти розвитку податкової культури та етики платників податків в Україні та світі.

9.1 Сутність, роль і значення податкової культури та етики платників податків для держави та бізнесу

В умовах активізації глобалізаційних та інтеграційних процесів відбувається кардинальна трансформація усіх економічних процесів і систем. Так, на сучасному етапі розвитку світогосподарських відносин спостерігається поступове зміщення фокусу інтересів стейкхолдерів з виключно комерційних цілей на завдання, реалізація яких сприятиме забезпечення сталого та соціально-відповідального розвитку як конкретного суб'єкта господарювання, так і країни в цілому. У таких умовах дедалі більшої значимості набуває етика ведення бізнесу, якість інституціонального бізнес-середовища та рівень податкової культури і відповідальності як серед підприємств, так і серед фізичних осіб. Важливість забезпечення високого рівня податкової культури та етики платників податків полягає не лише у формуванні стабільних і прогнозованих податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, а й у комплексному створенні нової парадигми функціонування бізнесу та держави, що характеризується дотриманням високого рівня етичних та соціальних стандартів, резистентністю до імпульсів порушення норм чинного законодавства та високою якістю життя населення.

Як зазначає Василенко А. В. (2011), «**податкова культура** – це рівень розвиненості податкових відносин, які ґрунтуються на професіоналізмі,

відповідальності, правових знання представників законодавчої і виконавчої влади, що забезпечує соціально-активну та культурно-етичну поведінку платників податків». Таким чином, з одного боку, це наявність у платника податку розуміння важливості та об'єктивної необхідності сплати частини своїх доходів на користь держави, щоб її інститути могли виконувати ефективно свої функції із забезпечення стабільного, безпечного, здорового, освіченого та щасливого життя громадян. А з іншого боку, податкова культура охоплює не лише внутрішні соціально-психологічні мотиви та імпульси платника податків, а й якість інституціонально-організаційного середовища їх функціонування. Зокрема, транспарентність роботи податкових органів, їх лояльність до платників податків, професіоналізм та незаангажованість при виконанні службових обов'язків сприяли б формування здорового податкового середовища, що, у свою чергу, зменшувало б стимули для платників податків ухилятися від їх сплати.

Таким чином, можна виділити два рівнозначних вектори забезпечення високого рівня податкової культури та етики платників податків:

– підвищення рівня податкової культури та грамотності платників податків шляхом:

а) проведення контролюючими органами безкоштовних консультативних тренінгів та семінарів (доволі часто ухилення від сплати податків та порушення норм податкового законодавства відбувається не через низький рівень податкової етики платника, а через його нерозуміння законних та правильних механізмів вирішення проблем у сфері оподаткування);

б) надання простих та інформативних індивідуальних та узагальнених податкових консультацій, спрямованих не на цитування певної норми податкового законодавства, а надання конкретної та змістовної відповіді на запит платника податків;

в) популяризації фіскально-відповідальної поведінки з використанням соціальних медіа та соціальної реклами (формування загального рівня

колективної свідомості та суспільного осуду до економічних агентів, що порушують норми податкової етики та культури);

– трансформація парадигми функціонування контролюючих органів у сфері оподаткування на засадах транспарентності, підзвітності та функціональної ефективності шляхом:

а) формування політики управління персоналом контролюючих органів на засадах цілісності, професійної етики та транспарентності (імплементация системи внутрішнього аудиту, чіткість посадових інструкцій, прозорість системи оплати праці та набору персоналу, відсутність політичного тиску, працевлаштування та просування персоналу на основі реальних здобутків, впровадження програм безперервного навчання тощо);

б) формування політики управління персоналом контролюючих органів на засадах відкритості та скоординованості (призначення омбудсмена, гарантія захисту прав співробітників, які повідомляють про випадки недоброчесності тощо);

в) врахування етики у всіх зовнішніх комунікаційних планах контролюючих органів (прозорість політики, що реалізується контролюючими органами, та плідна співпраця з засобами масової інформації щодо своєчасного висвітлення основних змін та новацій у сфері оподаткування; чесність публічної політики контролюючих органів, що проявляється у висвітленні не лише позитивних аспектів діяльності контролюючих органів та їх здобутків, а й негативних моментів та провалів);

г) встановлення нормативів роботи команд та окремих посадових осіб контролюючих органів як у розрізі кількісних (дохід від проведених контрольних заходів), так і якісних показників (задоволеність платників податків, належна доброчесність та коректність поведінки співробітників контролюючих органів тощо);

д) забезпечення ефективного процесу державного податкового планування та контролю, основним критерієм якого є впевненість, що будь-яка податкова реформа базується на простих і зрозумілих правилах, має

обмежену кількість винятків та якомога менше двозначностей і законодавчих лазівок;

е) розроблення загальної стратегії підвищення кваліфікації та навчання персоналу контролюючих органів у контексті покращення їх професійної етики;

є) розроблення та дотримання кодексу поведінкової етики фахівців контролюючих органів.

Зазначені заходи дозволять стимулювати процес поліпшення рівня податкової культури та етики платників податків одразу у двох напрямках: ендогенному (зміна поведінки самого платника податків унаслідок підвищення рівня освіченості, свідомості та суспільної відповідальності) та екзогенному (зміна поведінки платників податків під впливом якісної трансформації роботи контролюючих органів, їх професійної етики та функціональної ефективності).

9.2 Причини та наслідки формування тіньового сектору економіки

Одне з перших визначень тіньової економіки запропонував Віто Танзі, економіст МВФ: *тіньова економіка* – це частина валового національного продукту, яка через її відсутність у звітності та/або заниження її величини не відображена в офіційній статистиці.

За характером діяльності суб'єктів можна виділити такі *складові тіньової економіки*:

– «прихована» («сіра», неофіційна) тіньова економіка – цілком дозволена економічна діяльність, пов'язана з виготовленням легальних товарів і наданням легальних послуг (будівельно-монтажні, побутові, медичні, послуги оренди тощо), що частково не обліковані офіційною статистикою та відповідно приховані від оподаткування;

– «підпільна» («темно-сіра», нелегальна) тіньова економіка – незаконне виробництво та продаж легальних товарів без їх документального оформлення та/або реєстрації підприємницької діяльності;

– «злочинна» («чорна», кримінальна) тіньова економіка – заборонена законом економічна діяльність, пов'язана з виробництвом та реалізацією заборонених товарів і послуг (наприклад, наркоторгівля, вибухові речовини, контрабанда).

Причини формування тіньової економіки можна поділити на декілька груп:

1) економічні:

– кризи фінансової системи;
– високі ставки, велика кількість і складний механізм розрахунку податків;

– встановлення пільгових умов функціонування окремим суб'єктам господарювання;

– прагнення підприємців отримати надприбутки;
– занадто високий рівень податків;
– взаємозв'язок бізнесу з кримінальними структурами;

2) соціальні:

– низький рівень життя населення;
– високий рівень безробіття та орієнтація частини населення на те, щоб отримати дохід будь-яким способом;

– нерівномірний розподіл ВВП;

3) правові:

– слабке забезпечення правоохоронних структур необхідними матеріально-технічними ресурсами;

– низький рівень правового пізнання та правової культури населення;

– слабка підготовка робітників правоохоронних закладів до діяльності в нових економічних умовах;

- необмежене нормативно-правове поле у державному законодавстві та значна кількість механізмів здійснення тіншових операцій;

- відсутність чіткої межі між офіційною та тіншовою діяльністю;

4) управлінські:

- корумпованість державних служб різноманітних владних структур, контрольних служб: податкової, санепідемконтролю, пожежної безпеки тощо;

- умови, що дають можливість використовувати державне майно та майно організаційних структур заради одержання неофіційного приватного доходу державними чиновниками та управлінцями;

- можливість лобіювання власних інтересів суб'єктами господарювання в державних інстанціях.

Основні прояви тіншової економіки такі:

- нелегальна зайнятість та заробітна плата;

- готівкові операції, що не обліковуються; нелегальні зовнішньоекономічні операції; виготовлення та реалізація необлікованої продукції,

- реалізація товарів за заниженими цінами;

- збільшення витрат за рахунок завищення вартості придбаних товарів тощо.

Основні причини існування та зростання обсягів тіншової економіки в Україні:

- затяжна соціально-економічна криза в країні;

- існування організованої економічної злочинності, корупції в органах державної влади та місцевого самоврядування;

- наявність позабанківського грошового обігу;

- складність та хаотичність податкового законодавства;

- недосконалість чинного законодавства у сфері забезпечення національної безпеки;

- діяльність криміногенної банківської системи;

– тіньова психологія та тіньова мораль нашого суспільства.

Тіньова економіка справляє значний негативний вплив на всі соціально-економічні процеси, що відбуваються в суспільстві. Без урахування тіньової економіки неможливо здійснити економічний аналіз на макро- і мікрорівнях, ухвалити ефективні управлінські та законодавчі рішення.

Поширення тіньової економіки призводить до різкого зниження ефективності державної політики, утруднення, а подекуди – й неможливості регулювання економіки ринковими методами із застосуванням інструментів грошово-кредитної й податкової політики.

Проте тіньова економіка за допустимого рівня має і позитивний ефект. Вольф Шефер стверджує: «Тіньовий сектор можна класифікувати як ринкову систему, в якій майже без тертя здійснюється координація попиту і пропозиції». Тіньова економіка, що зростає, відкриває нові можливості для зайнятості, причому не лише тіньової, оскільки цей сектор потребує продуктивних товарів легального сектору (матеріали, послуги), в галузях тіньової економіки з'являються інновації, що підвищують суспільний добробут, тіньова економіка може амортизувати потрясіння офіційної економіки, сприяючи стабільності системи загалом.

Подальша тінізація економіки, її вкоріненість у трансформаційних суспільствах зумовлює макроекономічні диспропорції та структурні деформації суспільно-економічного розвитку, що призводить до визнання тіньової економіки однією із загроз національним інтересам країни й національній безпеці в економічній сфері. Тіньова економіка, що має об'єктивний характер, існує в будь-яких економічних системах. Проте в країнах з трансформаційною економікою проблема обсягу та динаміки розвитку тіньової економіки набуває особливої актуальності. Адже недооцінка, неврахування її обсягу призводять до серйозних помилок у визначенні макроекономічних показників, економічних і фінансових пропорцій, а отже, реалізації економічної політики в цілому.

За окремими оцінками, розвиток тіньової економіки в Україні (за відсутності конкурентоспроможного державного сектору й ринку приватних товаровиробників) може спричинити:

- локалізацію окремих ринків унаслідок поділу сфер економічного впливу;
- проникнення кримінальних елементів навіть у ті частини суспільства, які поки що не причетні до нелегального бізнесу;
- ігнорування громадянами чинного законодавства;
- відсутність накопичень капіталу, які можна було б використовувати для інвестування в економіку України.

Оцінювання ефективності функціонування фіскальної системи країни неможливе без дослідження нелінійної залежності обсягів виробництва і податкових надходжень від податкового навантаження. Зазвичай розрахунки ефективності ґрунтуються на *теорії кривої Лаффера*, згідно з якою, функціональна залежність податкових доходів держави від рівня податкового навантаження описується параболою з точкою максимуму.

Концепція А. Лаффера має велике теоретичне значення, проте практичне її застосування для аналізу впливу ставок податків на діяльність окремих підприємств вимагає виконання таких обмежень:

- 1) продукція підприємства має платоспроможний попит, абсолютно еластичний. Це означає, що проблем з реалізацією вироблених товарів за фіксованою ціною не існує;
- 2) пропозиція матеріальних і трудових ресурсів також цілком еластична: збільшення кількості використаних у виробництві ресурсів не приводить до зростання цін на них;
- 3) додаткові засоби, одержані в результаті зниження податкових ставок, не витрачаються на споживання, а цілком прямують на розвиток виробництва;
- 4) розмір умовно-змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції залишається однаковим при будь-яких об'ємах її виробництва;

5) підприємство має необмежений запас вільних виробничих потужностей, так що будь-яке збільшення обсягів випуску продукції не вимагає ніяких капітальних вкладень.

Пріоритетними напрямками детінізації економіки є:

- посилення боротьби з корупцією та очищення влади;
- створення умов для легалізації зайнятості;
- удосконалення контролю за зовнішньоекономічною діяльністю;
- створення сприятливого бізнес-середовища;
- протидія легалізації (відмиванню) тіньових доходів тощо.

Заходи з детінізації економіки, що можуть застосовуватися державою:

- «амністія» капіталів некримінального походження, насамперед тих, що спрямовуються в інноваційну сферу й інші суспільно значущі та пріоритетні сектори;

- запровадження податкових стимулів до накопичення та інвестування коштів в інноваційний сектор юридичними особами, які пропонується надавати за фактичними результатами діяльності;

- звуження фінансової бази тіньового господарювання шляхом зниження рівня оподаткування фізичних осіб на величину документально підтверджених коштів, витрачених на розвиток людського капіталу (освіта, підвищення кваліфікації тощо);

- реальне і радикальне спрощення погоджувальних та дозвільних процедур щодо здійснення підприємницької діяльності, особливо в інноваційній сфері;

- удосконалення системи державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності з метою як її спрощення, так і унеможливлення створення та функціонування «фіктивних підприємств»;

- упровадження наявних теоретичних розробок із виявлення напівлегальних фінансово-промислових угруповань та ліквідації виявлених схем і легалізації капіталу;

- обов'язкове обґрунтування джерел походження грошових коштів під час купівлі товарів, вартість яких перевищує певну заздалегідь визначену суму (житла, земельних ділянок, транспортних засобів та предметів розкоші);
- залучення до реалізації стратегії легалізації представників міжнародних організацій, спеціалізованих на протидії нелегальному господарюванню, та громадянського суспільства;
- прирівнювання корупції і хабарництва до найважчих злочинів;
- більш ліберальне податкове законодавство;
- посилення покарання за використання службового становища в особистих цілях.

Заходи щодо декриміналізації економіки:

- віднесення до переліку кримінальних злочинів «незаконного збагачення», що передбачено ст. 20 Конвенції ООН проти транснаціональної організованої злочинності;
- ратифікація Конвенції про корупцію в контексті кримінального права;
- створення Національного бюро розслідувань;
- реформування системи звітності правоохоронних органів відповідно до стандартів розвинених країн;
- узгодження повноважень та контрольно-ревізійних функцій Державного комітету фінансового моніторингу, правоохоронних органів (МВС, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури, Державної податкової адміністрації) у сфері легалізації тіньових капіталів;
- розроблення комплексної теоретико-методичної бази визначення обсягів та протидії кримінальній і тіньовій активності;
- активізація участі в міжнародній системі протидії і легалізації економічної діяльності на різних рівнях міжнародного співробітництва.

Досвід європейських країн щодо детінізації економічної системи:

- Польща – заборона ведення господарської діяльності тих фізичних осіб, які раніше вчинили серйозний податковий злочин;

– США – посилення ролі державних спеціальних служб у контролі за поширенням тіньової економіки в країні та їх взаємодію із державною структурою загалом. В Україні подібні функції повинні виконувати співробітники Служби безпеки України (СБУ);

– Франція – обмеження можливості проведення експортно-імпортних операцій національними суб'єктами господарювання з компаніями в офшорних зонах, оскільки це не дало б можливості у деяких випадках завищити або занижити ціни товарів порівняно зі світовими й у цьому разі ухилитися від сплати податків та отримати додатковий прибуток на різниці в цінах;

– Великобританія – підвищення рівня довіри громадян до влади, посилення незалежності судів, віддавши їх під громадський контроль, посилення покарання за хабарництво;

– Німеччина – оптимізація податкової системи, спрощення механізму обчислення розмірів податків, зниження ставок відрахувань із заробітної плати тощо.

9.3 Сучасні інструменти розвитку податкової культури та етики платників податків в Україні та світі

Податкові надходження забезпечують уряди країн світу фінансовими ресурсами, необхідними для інвестування в розвиток, зниження рівня бідності, забезпечення населення суспільними послугами та розбудови інфраструктури у довгостроковій перспективі. Однак, багато країн, що розвиваються, стикаються з необхідністю збільшення податкових надходжень для комплексного виконання покладених на уряди цих країн функцій. Проблемами, що перешкоджають досягненню цієї мети є незначна податкова база, великий неформальний сектор економіки, слабка система державного управління та адміністративна спроможність, низький рівень доходів на душу

населення, внутрішніх заощаджень та інвестиції, а також високий рівень ухилення від сплати податків.

Таким чином, стабільні податкові надходження формують основу для сталого економічного та соціального розвитку, зменшують залежність країни від внутрішніх та зовнішніх запозичень, визначають привабливість національної економіки у контексті зовнішньоекономічних зв'язків та залучення інвестицій, розбудові системи державного управління та ін.

Разом з тим, чимало емпіричних досліджень підтверджують гіпотезу про те, що дотримання податкової культури та етики платниками податків виступає важливою детермінантою стримування розвитку тіньової економіки, тобто краще розуміння фізичними та юридичними особами важливості податків для розвитку національної економіки визначає значної мірою їх готовність своєчасно та повною мірою розраховуватися за своїми податковими зобов'язаннями.

Сучасні дослідження з визначеної проблематики підкреслюють значимість цілого ряду соціально-економічних та інституційних факторів, які можуть впливати на якість сплати податків.

Зокрема, за даними World Values Survey (2013) (охоплює вибірку з близько 90 країн світу) можна зробити висновок, що до соціально-економічних факторів, які впливають на рівень податкової моралі та етики платника податків належать:

- сімейний стан;
- релігія (суб'єкти економічних відносин, що підкреслюють свою релігійну ідентичність та приналежність до певної церкви, мають вищий рівень податкової моралі та етики і демонструють більш позитивне ставлення до сплати податків);
- стать (літні люди рідше ухиляються від сплати податків, ніж молодь);
- гендерна ознака (чоловіки демонструють вищий рівень лояльності до ухилення від сплати податків, ніж жінки);

- освіта (більш освічені люди виявляють більш позитивне ставлення до податків);
- трудовий статус (наймані працівники, які працюють на умовах неповного робочого часу, та самозайняті особи мають помітно нижчий рівень податкової культури, етики та моралі, ніж наймані працівники);
- економічний статус тощо.

Серед інституційних детермінант, що мають вплив на рівень податкової культури можна виділити наступні:

- ефективність витрачання органами державної влади та місцевого самоврядування податкових надходжень (отримання в обмін на одиницю сплачених податків прийнятного обсягу гарантованих державою суспільних послуг, платники податків виявляють вищу готовність їх сплачувати без порушень норм податкового законодавства, ніж у випадку, коли спостерігається суттєвий дисбаланс між рівнем податкового навантаження та рівнем соціального забезпечення);
- рівень розвитку демократичних цінностей (вищий рівень підтримки демократичних цінностей супроводжується вищою лояльністю суб'єктів економічних відносин до сплати податків: люди, які позитивно ставляться до життя в умовах демократії майже на 12 % менше залучені до процесів ухилення від сплати податків, ніж громадяни, які не визнають демократичні цінності);
- довіра до влади (громадяни, що мають вищий рівень довіри до уряду, демонструють значно нижчу готовність до ухилення від сплати податків) та ін.

Таким чином, ґрунтуючись на результатах World Values Survey (2013), можна визначити наступні потенційні напрямки, де громадянське суспільство, представники бізнесу та міжнародна спільноті могли б підтримати зусилля урядів з покращення податкової моралі, культури та етики:

- закріплення конкретних податкових надходжень за напрямками здійснення бюджетних витрат (наприклад, у Гані податкові надходження від

ПДВ спрямовуються виключно на фінансування розвитку системи охорони здоров'я);

- створення профілів платників податків, що дозволить контролюючим органам сформувати більш комплексну інформацію щодо лояльності окремих громадян до ухилення від сплати податків, а також інформацію щодо тих фіскальних інструментів, сплати яких найбільш масштабно уникають платники податків. Це дозволить з'ясувати найбільш вразливі суб'єктно-об'єктні компоненти податкової системи країни;

- підвищення прозорості формування податкової політики та удосконалення процедури адміністрування податків сприятимуть зменшенню можливостей для корупції та покращенню якості податкових відносин між платниками податків та органами виконавчої влади;

- спрощення податкових алгоритмів та більш широке використання інформаційних технологій також є важливими передумовами поліпшення рівня податкової культури та етики платників податків;

- оптимізація регуляторного навантаження на платників податків – надмірний регуляторний тиск може негативно позначитися на сплаті податків і зборів.

Разом з тим, підвищення податкової культури має здійснюватися з урахуванням властивих кожній країні особливостей, а також ресурсів, доступних контролюючим органам, що визначають тип та масштаб інтервенцій, які слід здійснити в рамках запланованих завдань.

Найкраща стратегія підвищення податкової культури населення полягає в комплексному охопленні різних бенефіціарів та застосуванні максимально можливого переліку інструментів, що, однак, має і певні обмеження, оскільки задані процеси мають різні темпи імплементації та особливості реалізації.

Важливим аспектом є те, що кожна податкова адміністрація чітко визначає цілі розвитку податкової культури та пріоритети відповідно до встановлених цілей та наявних ресурсів. Податкова адміністрація є першим

учасником розробки заходів з підвищення податкової культури та, відповідно, визначає, просуває та фінансує її розвиток.

Безсумнівно, базою розвитку податкової культури є освіта, яка є найпотужнішим інструментом трансформації способів дії та мислення людей.

Першочерговим завданням формування податкової культури України є розуміння об'єктивної необхідності платниками податків сплати частини своїх доходів на користь держави.

Для формування податкової культури громадян країни потрібно реалізувати ряд взаємодоповнюючих заходів:

1) імплементація дисциплін податкового спрямування та надання інформації про те, чому необхідно своєчасно та повністю сплачувати податки ще в школах та дитячих садках, адже кожен громадянин України має усвідомлювати, що сплата податку поєднує в собі обов'язок перед країною та можливість стимулювання та регулювання державою розподілу коштів між платниками податків та потребами держави;

2) вжиття заходів щодо формування нової економічної свідомості та культури громадян, через зміну державної політики та проведення масово-роз'яснювальної роботи;

3) трансформація роботи податкових органів таким чином, щоб платник податків відчував повагу, підтримку та важливість свого фіскального внеску для держави;

4) спрощення податкового законодавства, щоб виконання фіскальних формальностей було простим, зрозумілим та не обтяжливим;

5) забезпечення зростання доходів фізичних осіб, створення робочих місць, збільшення інвестицій в економіку, що в свою чергу збільшить надходження до бюджету та зменшить соціальну напругу;

6) вжити заходів щодо зменшення тіньового сектору економіки, через виведення доходів громадян з тіні;

7) запровадження прогресивні системи оподаткування, що дозволить не лише поліпшити соціальну справедливість податкових відносин, але й виступить драйвером розвитку середнього класу в Україні;

8) розроблення системи цільового спрямування податкових платежів на найважливіші потреби суспільства з можливістю прозорого моніторингу їх витрачання тощо.

Отже, для формування національної податкової культури необхідно комплексно підійти до реалізації вище перелічених пропозицій, а неузгодженості між різними суб'єктами податкової системи повинні вирішуватись через діалог, взаємне розуміння і повагу.

Контрольні запитання для самоперевірки знань

1. В чому полягає сутність податкової культури платників податків?
2. Які можна виділити напрямки підвищення податкової культури платників податків?
3. Який механізм підвищення професійної етики в діяльності контролюючих податкових органів?
4. В чому полягає сутність тіньової економіки?
5. Які існують складові тіньової економіки?
6. В чому полягає сутність соціальних причин формування тіньової економіки?
7. Які основні причини впливають на зростання тіньової економіки в Україні?
8. В чому полягає позитивний ефект існування тіньової економіки?
9. Сутність концепції тіньової економіки А. Лаффера.
10. Які заходи можуть здійснюватися з метою детінізації економіки?

Тести для самоконтролю знань

1. До заходів з підвищення податкової культури не належить:
 - а) проведення тренінгів та семінарів податковими органами;
 - б) підвищення якості податкових консультацій;
 - в) скорочення податкових ставок;
 - г) немає правильної відповіді.

2. Дозволена економічна діяльність, пов'язана з виготовленням легальних товарів і наданням легальних послуг (будівельно-монтажні, побутові, медичні, послуги оренди тощо), які частково не обліковані офіційною статистикою та, відповідно, приховані від оподаткування:
 - а) «підпільна» тіньова економіка;
 - б) «злочинна» тіньова економіка;
 - в) «прихована» тіньова економіка;
 - г) відсутня вірна відповідь.

3. Тіньова економіка:
 - а) справляє цілком негативний вплив на всі соціально-економічні процеси, які відбуваються в суспільстві;
 - б) є позитивним явищем;
 - в) за допустимого рівня має позитивний ефект;
 - г) відсутня вірна відповідь.

4. До основних проявів тіньової економіки не належить:
 - а) нелегальна зайнятість та заробітна плата;
 - б) реалізація товарів за заниженими цінами;
 - в) виготовлення та реалізація необлікованої продукції;
 - г) виробництво та продаж легальних товарів з їх документальним оформленням.

5. Незаконне виробництво та продаж легальних товарів без їх документального оформлення або реєстрації підприємницької діяльності належить до:

- а) неофіційної економіки;
- б) нелегальної економіки;
- в) кримінальної економіки;
- г) прихованої економіки.

6. Обрати найбільш повний та точний перелік заходів, що можуть застосовуватись державою в цілях детінізації економіки:

- а) прирівнювання корупції до найважчих злочинів, підвищення податкових ставок;
- б) лібералізація податкового законодавства, створення податкових стимулів інвестиційної діяльності, обмеження рівня рентабельності бізнесу;
- в) «амнісія» капіталів некримінального походження, спрощення дозвільних процедур здійснення підприємницької діяльності, обов'язкове обґрунтування джерел походження грошових коштів при купівлі товарів, вартість яких перевищує певну заздалегідь визначену суму;
- г) удосконалення системи державної реєстрації підприємств, посилення покарання за використання службового становища в особистих цілях, підвищення ставок банківських кредитів.

7. Обрати вірний перелік причин виникнення тіньової економіки:

- а) соціальні, правові, економічні;
- б) економічні, управлінські, організаційні;
- в) правові, соціальні, екологічні;
- г) управлінські, економічні, екологічні.

8. Крива Лаффера визначає функціональну залежність податкових надходжень держави від податкового навантаження у вигляді:

- а) гіперболи;
- б) параболи;
- в) прямої лінії;
- г) синусоїди.

9. Злочинна тіньова економіка пов'язана з:

- а) незареєстрованою підприємницькою діяльністю;
- б) не облікованою офіційною статистикою легальною економічною діяльністю;
- в) забороненою законом економічною діяльністю;
- г) заниженням обсягів підприємницької діяльності.

10. До соціальних причин виникнення тіньової економіки належить:

- а) кризи фінансової системи;
- б) низький рівень правового пізнання та правової культури населення;
- в) корумпованість державних служб різноманітних владних структур;
- г) низький рівень життя населення.

РОЗДІЛ 10

ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

- 10.1 Поняття податкового контролю та його суб'єкти.
- 10.2 Види, методи та принципи податкового контролю.
- 10.3 Особливості корпоративного податкового контролю.
- 10.4 Порядок проведення податкових перевірок та оформлення результатів податкового контролю.
- 10.5 Особливості управління податковим боргом платників податків.
- 10.6 Відповідальність за вчинення податкових правопорушень.

10.1 Поняття податкового контролю та його суб'єкти

Сутність *контролю* зводиться до процесу вивчення, порівняння, виявлення, фіксації проблем та вжиття заходів для їх вирішення, усунення порушень і попередження їх у подальшому.

Важливим є управлінський аспект контролю, згідно з яким **контроль** визначається як функція, підсистема та елемент системі фінансового менеджменту.

Фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України зі спостереження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів із метою оцінювання економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна та коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконалення управління економікою.

У зв'язку з незабезпеченістю економіки України достатнім обсягом фінансових ресурсів, провідна роль у регулюванні їх потоків, раціональному і ефективному використанню належить системі державного фінансового контролю, який здійснюють Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, органи Державної податкової служби України, Державного казначейства України, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) тощо.

Оскільки податковий контроль є складовою системи державного фінансового контролю, то серед контролюючих органів, на які покладено обов'язок здійснювати державний фінансовий контроль, вагоме місце займають органи, що контролюють сплату податків, зборів і обов'язкових платежів.

Органом контролю у сфері оподаткування є Державна податкова служба України – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи. У складі контролюючих органів діють підрозділи податкової міліції.

Податковий контроль (ст. 61 ПКУ) – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також додержання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи.

Якість податкового контролю, що визначається рівнем, повнотою, достовірністю, порядком виконання податковими інспекторами як суб'єктами

контролю роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективності діяльності податкових служб.

Одна з *основних вимог до податкового контролю* впливає з класичних принципів оподаткування: контроль повинен приносити значно більше коштів, ніж було затрачено на його проведення.

В організаційному аспекті податковий контроль забезпечується відповідними джерелами інформації, формами здійснення, процедурами дослідження господарських операцій, методичними прийомами документального і фактичного контролю. *Для здійснення податкового контролю використовують такі джерела інформації:*

1) документальні – вивчаючи первинні облікові документи, реєстри обліку, облікову та фінансову звітність, фахівці перевіряють достовірність господарських операцій, податкових розрахунків та відповідність їх чинному законодавству;

2) фактичні – фахівці з'ясовують кількісний та якісний склад майна та зобов'язань суб'єктів підприємницької діяльності, які пов'язані з формуванням об'єктів оподаткування.

Обидва джерела формування інформаційної бази податкового контролю взаємопов'язані, і лише у поєднанні дають можливість визначити реальний розмір об'єктів оподаткування.

До методів податкового контролю відносять загальнонаукові, зокрема аналізу, синтезу, індукції, дедукції, моделювання, абстрагування, конкретизації, аналогії, і прикладні: документальні, спостереження за об'єктом контролю, запити про платника податку, метод достовірних тверджень, розрахунково-аналітичні та ін.

Державна податкова служба України у відповідності до Положення про Державну податкову службу України виконує такі функції у сфері податкового контролю:

- здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства у сфері оподаткування;
- здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ;
- здійснює податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;
- здійснює реєстрацію та веде облік платників податків, платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводить диференціацію платників податків;
- здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;
- забезпечує ведення обліку податків, зборів, платежів;
- здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, зокрема проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (платників єдиного внеску);
- контролює своєчасність подання платниками податків (платниками єдиного внеску) передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску;
- застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства;
- здійснює стягнення своєчасно ненарахованих та / або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

- організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з розстрочення, відстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та / або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску;
- організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням арешту майна платників податків, що мають податковий борг, та / або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;
- організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням до платників податків (платників єдиного внеску) процедур банкрутства відповідно до законодавства з питань банкрутства;
- здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами і рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, та контроль за таким виробництвом;
- організовує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажом, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів, ємностях (упаковках) з рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, під час їх транспортування, зберігання і реалізації;
- здійснює контроль за виробництвом, обігом та реалізацією підакцизних товарів, за їх цільовим використанням, забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері;
- здійснює заходи щодо запобігання та виявлення порушень вимог законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, погоджує норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що

використовуються в електронних сигаретах, порядок їх розроблення і застосування;

- проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та інших підакцизних товарів (продукції);

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

- вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму у випадках та межах повноважень, передбачених законом;

- організовує взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері;

- проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю;

- погоджує рішення НКЦПФР щодо встановлення ознак фіктивності емітента цінних паперів, а також щодо встановлення порядку визначення емітента цінних паперів таким, що відповідає ознакам фіктивності;

- здійснює внутрішній аудит, спрямований на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління;

- здійснює інші повноваження, визначені законодавством.

10.2 Види, методи та принципи податкового контролю

Податковий контроль здійснюється в конкретних формах, які мають обов'язкове законодавче закріплення. *Форма податкового контролю* – це сукупність конкретних організаційно-процесуальних заходів, які здійснюються уповноваженими суб'єктами в процесі контрольної діяльності. *Таким формами є:* податкові перевірки; облік платників податків; оперативно-бухгалтерський облік податкових надходжень; контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їх доходам; отримання пояснень платників податків, податкових агентів; перевірка даних обліку і звітності; огляд приміщень і територій, що використовуються з метою отримання доходу (прибутку).

З точки зору теоретичного аналізу податкового контролю важливого значення набуває класифікація його видів. Відповідно до обраного критерію, податковий контроль можна класифікувати за кількома підставами.

Залежно від часу проведення контрольних заходів необхідно розмежовувати попередній, поточний та наступний податковий контроль.

Попередній податковий контроль у часі передуює здійсненню фінансово-господарської діяльності платників податків. Цей вид контролю охоплює взяття на облік платників податків в органах державної податкової служби. З метою організації ефективного попереднього податкового контролю створюються різні державні реєстри платників податків, які містять систематизовану інформацію про них та забезпечують єдиний державний облік.

Поточний контроль здійснюється в процесі фінансово-господарської діяльності платників податків. Цей вид передбачає використання різних методів, серед яких необхідно виділити облік податкових надходжень до бюджетів, перевірку правомірності використання податкових пільг, проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з отриманням інших об'єктів оподаткування.

Наступний контроль здійснюється за підсумками звітнього податкового періоду і полягає в контролі за своєчасністю подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевіркою достовірності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування та обчислення податків, інших платежів.

У разі обрання критерієм класифікації місця проведення контрольних заходів, податковий контроль може бути камеральним (за місцезнаходженням податкового органу) або виїзним (за місцезнаходження платника податків або приміщень чи територій об'єктів оподаткування).

Відповідно до ст. 62 ПКУ, податковий контроль здійснюється за допомогою:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо додержання законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи, в порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

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, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних і даних системи електронного адміністрування реалізації пального (п. 75.1.1 ПКУ).

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого

органу або направлення на її проведення. 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 ПКУ податків і зборів, а також додержання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, додержання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із 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 додержанням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків (п. 75.1.2 ПКУ).

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 контролюючі органи.

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 1 раз на три календарних роки, середнім – не частіше

ніж 1 раз на два календарних роки, високим – не частіше ніж 1 раз на календарний рік.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише в разі, якщо 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 перевірок одного й того самого платника податків контролюючими органами та органами державного фінансового контролю у звітному періоді такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно.

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 контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, зокрема про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) (п.75.1.3 ПКУ).

Метод податкового контролю – це сукупність прийомів, які використовуються уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту та своєчасність сплати податків і зборів, а також про виконання покладених на осіб інших податкових зобов'язань.

Прикладні методи податкового контролю передбачають здійснення контрольно-перевірних заходів за допомогою документації, яку веде платник податків у процесі здійснення своєї діяльності (первинні документи, податкові реєстри, податкова декларація (розрахунок).

До цієї групи методів, зокрема, відносять:

1) суцільний метод – передбачає перевірку всіх операцій, які здійснює платник податків (цей метод податкового контролю застосовується під час перевірок додержання підприємствами норм валютного законодавства);

2) вибірковий метод – передбачає перевірку окремих операцій, які проводив платник податків. Перелік операцій, які можуть перевірятися за допомогою цього методу, податкові органи повинні визначати на основі попереднього аналізу, який проводиться до початку контрольних заходів. Завданням такого аналізу є виявлення проблем, які виникали у платника податків з веденням податкового обліку у попередніх податкових (звітних) періодах: найбільш проблемні місця повинні перевірятися суцільно, а ті, в яких помилок не було виявлено, – вибірково;

3) арифметична та методологічна перевірка є найбільш поширеними методами податкового контролю, оскільки за рахунок їх застосування можна визначити суми занижень податкових зобов'язань у податковій звітності, проте цей метод є найменш трудомістким;

4) метод хронологій – передбачає перевірку документів підприємства на предмет їх групування за датою здійснення господарських операцій та відображення в хронологічному порядку;

5) метод зіставлення – передбачає зіставлення даних первинної документації з даними податкових реєстрів та податкової звітності, даних податкових реєстрів і податкової звітності між собою, а також даних основної частини податкової звітності та додатків до неї. Цей метод дозволяє виявити помилки при відображенні однієї операції в різних документах, а також може бути застосований під час зіставлення даних інвентаризації, яка проводилась підприємством, та фактичних показників, відображених у первинних документах;

б) хронометраж – процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, який здійснюється під час проведення фактичних перевірок та застосовується контролюючими органами з метою

встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, яка здійснюється за відповідним місцем її провадження;

7) моніторинг – передбачає спостереження за діяльністю платника податків із метою збирання якомога більшого обсягу інформації та розроблення на цій основі плану податкової перевірки конкретного платника податків;

8) огляд – дозволяє фахівцю контролюючих органів особисто дослідити об'єкт податкового контролю та на цій основі зробити певні висновки. Наприклад, податковий інспектор може дослідити виробничий процес будь-якого виду продукції та визначити обґрунтованість використання для його виготовлення певної кількості матеріальних ресурсів.

Соціально-психологічні методи податкового контролю мають велике значення для ефективності його проведення. До таких методів можна віднести:

1) заохочення працівників податкової служби, що передбачає преміювання тих співробітників контролюючих органів, які виявили податкові правопорушень, у результаті яких до бюджетів різних рівнів не надійшло податкових надходжень у великих та особливо великих розмірах. Але в цьому разі не потрібно забувати про можливість перевищення працівниками податкових органів своїх вповноважень з метою нарахування якомога більших розмірів штрафних санкцій;

2) заохочення платників податків до дотримання законодавчих норм шляхом збільшення періодичності проведення планових податкових перевірок;

3) масово-роз'яснювальну роботу, мета якої – донести до платників наслідки їх протиправних дій для бюджету країни;

4) опитування платників податків за результатами реалізації заходів податкового контролю – дозволить контролюючим органами виявити недоліки в роботі податкових інспекторів, на які слід звернути особливу увагу під час проведення контрольних заходів у майбутньому.

10.3 Особливості корпоративного податкового контролю

Важливою передумовою ефективності податкового менеджменту є *первинний податковий контроль*, який здійснюють на рівні бухгалтерії та інших фінансових служб суб'єкта господарювання. Він передбачає контроль достовірності обліку об'єктів оподаткування, правильності зіставлення податкових розрахунків, додержання термінів сплати податків і зборів, а також пошук рішень, які забезпечать відповідність одержаних результатів поставленим завданням та плановим показникам.

Зміст *вторинного податкового контролю* полягає в управлінні відхиленнями показників оподаткування за видами продукції, структурними одиницями, окремими проектами та господарськими операціями. У процесі податкового контролю порівнюють фактичні податкові параметри з плановими, визначають масштаб відхилень і їх причини, обґрунтовують систему заходів щодо цілеспрямованого впливу на ситуацію.

Окремим елементом внутрішнього податкового контролю є *податковий моніторинг господарських операцій*, який полягає в постійному оперативному аналізі джерел витрат, податковій експертизі проектів, договорів, а також розробленні податкових схем проведення розрахунків.

Такий моніторинг дає можливість істотно вплинути на податкову базу, управляти її формуванням, легально мінімізувати податкові зобов'язання суб'єкта підприємницької діяльності в конкретних ситуаціях.

Результатами податкового контролю можуть бути формалізовані як у коментарях стосовно зміни системи оподаткування та відповідних рекомендаціях структурним підрозділам підприємства, так і у проведенні коригувальних дій за відхиленнями, що виникли.

Дослідження сутності елементів *корпоративного податкового менеджменту* дозволило розробити його функціональну модель.

Залежно від масштабів і фінансових можливостей суб'єкта підприємницької діяльності застосовують різні моделі податкового

менеджменту – від найпростіших, які зводяться до ведення податкового обліку чи здійснення спрощеного варіанту податкового планування, до складних, що охоплюють весь спектр інструментів податкового менеджменту: податкового планування, податкового аналізу, моніторингу господарських операцій, податкового обліку і звітності та податкового контролю.

Застосування різних моделей податкового менеджменту визначається потребами суб'єкта господарювання відповідно до визначених стратегічних цілей діяльності.

10.4 Порядок проведення податкових перевірок та оформлення результатів податкового контролю

Порядок проведення документальних планових перевірок (ст. 77 ПКУ)

Документальна планова перевірка повинна бути передбачена в плані-графіку проведення планових документальних перевірок. План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті ДПС, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлює Міністерством фінансів України.

Про проведення документальної планової перевірки керівник контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом. У разі планування перевірок одного й того самого платника податків контролюючими органами та органами державного фінансового контролю у звітному періоді такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно.

Порядок проведення документальних позапланових перевірок (ст. 78 ПКУ)

Документальну позапланову перевірку здійснюють за наявності хоча б однієї з таких підстав:

– одержано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого законодавства, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу впродовж 15 робочих днів із дня, наступного за днем отримання запиту (п. 78.1.1 ПКУ);

– платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію, розрахунки, звіт про контрольовані операції або документацію з трансфертного ціноутворення, якщо їх подання передбачено законодавством (п. 78.1.2 ПКУ);

– платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок із відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом (п. 78.1.3 ПКУ);

– виявлено недостовірність даних, що містяться в податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію впродовж 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту (п. 78.1.4 ПКУ);

– платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу 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 в разі, якщо 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 (п. 78.1.5 ПКУ);

– розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, зокрема, іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків (п. 78.1.7 ПКУ);

– платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету ПДВ з від’ємним значенням, яке становить більше ніж 100 тис. гривень (п. 78.1.8 ПКУ);

– щодо платника податку подано скаргу:

- про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцеві або 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 у разі ненадання таким платником податків упродовж 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання письмового запиту пояснень та документального підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначається інформація зі скарги;

- про ненадання таким платником податків акцизної накладної покупцеві або про порушення порядку заповнення та / або порядку реєстрації акцизної накладної в разі ненадання таким платником податків упродовж 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання письмового запиту контролюючого органу, в якому зазначається інформація із скарги, пояснень та документального підтвердження на цей запит (п. 78.1.9 ПКУ);

– контролюючим органом вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу 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 додержання платником податків вимог законодавства, контроль за додержання якого покладено на контролюючі органи (п. 78.1.12 ПКУ);

– у разі одержання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (зокрема, без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню (п. 78.1.13 ПКУ);

– у разі одержання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» (п. 78.1.14 ПКУ);

– неподання платником податків або подання з порушенням вимог звіту про контрольовані операції та / або документації з трансфертного ціноутворення або в разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації (п. 78.1.15 ПКУ);

– отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків відповідно до п. 39.4 ПКУ (п. 78.1.16 ПКУ);

– платником податків не подано в установлений строк уточнюючий розрахунок для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної за заявою платника податків (п. 78.1.17 ПКУ);

– виявлено розбіжності даних, що містяться в зареєстрованих акцизних накладних / розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне або спирт етиловий (п. 78.1.18 ПКУ);

– платником податків не надано для проведення зустрічної звірки інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту (п. 78.1.19 ПКУ);

– платником податку подано заяву про проведення перевірки до поданої заявки на поповнення обсягів залишку пального відповідно до пункту 29 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ (п. 78.1.20 ПКУ);

– контролюючим органом після проведення документальної планової перевірки або документальної позапланової перевірки отримано інформацію та / або документи від іноземних державних органів, які стосуються питань, що були охоплені під час попередніх перевірок платника податків та свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи (п. 78.1.21 ПКУ);

– отримано інформацію, що свідчить про ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік (п. 78.1.22 ПКУ).

Контролюючим органам забороняється проводити документальні позапланові перевірки, які передбачені підпунктами 78.1.1, 78.1.4, 78.1.8, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок платника податків.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, якщо йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Порядок проведення фактичної перевірки (ст. 80 ПКУ)

Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника контролюючого органу (його заступника або уповноваженої особи), оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його

уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки.

Фактичну перевірку здійснюють за наявності хоча б однієї з таких підстав:

– у разі якщо за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів (п. 80.2.1 ПКУ);

– у разі наявності та / або 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 контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів (п. 80.2.2 ПКУ);

– письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до законодавства, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування (п. 80.2.3 ПКУ);

– неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками (п. 80.2.4 ПКУ);

– у разі наявності та / або одержання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту,

алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального (п. 80.2.5 ПКУ);

– у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у п. 75.1.3 ПКУ (п. 80.2.6 ПКУ);

– у разі наявності та / або одержання 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 (п. 80.2.7 ПКУ).

Перед початком фактичної перевірки з питань додержання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами контролюючих органів може бути проведена контрольна розрахункова операція (п. 80.4 ПКУ).

Під час проведення фактичної перевірки в частині додержання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) 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 можливість її

ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу 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 контролюючого органу та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та / або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених ПКУ, та за умови пред'явлення або надіслання таких документів (п. 81.1 ПКУ):

– направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична), 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 контролюючого органу або його заступника, що скріплений печаткою контролюючого органу;

– копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці – адреса об'єкта,

перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника контролюючого органу або його заступника та скріплення печаткою контролюючого органу;

– службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Непред'явлення або ненадіслання платникові податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції) цих документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

При пред'явленні направлення платникові 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) у допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки посадовими (службовими) особами контролюючого органу за місцем проведення перевірки, невідкладно складається та реєструється в контролюючому органі не пізніше наступного робочого дня у двох примірниках акт, що засвідчує факт відмови, із зазначенням заявлених причин відмови, один примірник якого вручається під підпис, відразу після його складання, платнику податків та/або уповноваженій особі платника податків.

10.5 Особливості управління податковим боргом платників податків

Податковий борг – сума узгодженого грошового зобов’язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), не сплаченого платником податків у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов’язання (п. 14.1.175 ПКУ).

У разі якщо у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення.

Податкова вимога не надсилається (не вручається), якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян ($60 * 17 = 1\,020$ грн).

На випадок виникнення у платника податків податкового боргу контролюючий орган здійснює заходи примусового стягнення, спрямовані на його погашення. *До заходів стягнення податкового боргу відносяться:*

- проведення співбесіди з посадовими особами боржника (практично не примусове);
- податкова застава;
- адміністративний арешт активів;
- стягнення коштів та продаж інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі;
- застосування процедури банкрутства.

Джерелами самостійної сплати грошових зобов’язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які *власні кошти*, зокрема ті, що *отримані від продажу* товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, *отримані як позика* (кредит), та з інших джерел, а також *суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів*.

Джерелом самостійної сплати грошових зобов’язань з ПДВ є суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування ПДВ.

Сплату грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків із відповідного платежу може бути здійснено також (ст. 87.1 ПКУ):

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 ПДВ (на підставі відповідної заяви платника).

Не можуть бути джерелом погашення податкового боргу, крім погашення податкового боргу з ПДВ, кошти на рахунку платника в системі електронного адміністрування ПДВ.

НЕ МОЖУТЬ бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків (п. 87.3 ПКУ):

1) 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;

2) майно, що належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, зокрема (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію);

3) давальницька сировина, надана підприємству для перероблення, 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;

4) майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, а також немайнові права, зокрема права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;

5) 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;

6) майно, що входить до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, що не підлягають приватизації;

7) майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України;

8) майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу» (культурні цінності, що є об'єктами права державної чи комунальної власності і занесені або підлягають занесенню до Державного реєстру національного культурного надбання; пам'ятки культурної спадщини, занесені до Переліку пам'яток культурної спадщини, що не підлягають приватизації);

9) 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 із такою юридичною особою.

У разі якщо здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не призвело 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 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.

Забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам.

Додатково джерелом погашення податкового боргу банків, небанківських фінансових установ, зокрема страхових організацій, можуть бути кошти кредитів та депозитів у сумі, що не перевищує суму їх власного капіталу (без урахування страхових та прирівняних до них обов'язкових резервів, сформованих відповідно до закону). Визначення розміру власного капіталу здійснюється відповідно до законодавства України.

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 внесені 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.

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 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені (п. 100.1 ПКУ).

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 такого платника податків (п. 100.4 ПКУ).

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 відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків (п. 100.5 ПКУ).

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 (п. 100.8 ПКУ):

- 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 щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, приймається керівником (заступником керівника) центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про що повідомляється центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, формує та веде у відкритому доступі Реєстр заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, який щодня опубліковує на своєму офіційному веб-сайті.

Якщо сума грошового зобов'язання чи податкового боргу, заявлена до розстрочення, відстрочення, становить 1 млн грн і більше, розстрочення, відстрочення надається лише за умови:

– передавання в податкову заставу майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму грошового зобов'язання, – у разі розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань;

– перебування в податковій заставі майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму податкового боргу, – у разі розстрочення, відстрочення податкового боргу.

Строки сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення, відстрочення.

Під терміном «безнадійний» розуміють (п. 101.2 ПКУ):

1) податковий борг платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;

2) податковий борг фізичної особи, яка:

– визнана в судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;

– померла, в разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;

– понад 720 днів перебуває в розшуку;

3) податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності;

4) податковий борг платника податків, що виник унаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

5) податковий борг платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду, а для банків – на підставі рішення Фонду гарантування вкладів фізичних осіб про затвердження звіту про завершення ліквідації банку або рішення

Національного банку України про затвердження ліквідаційного балансу, ухвалення остаточного звіту ліквідатора і завершення ліквідаційної процедури.

У разі якщо фізична особа, яка в судовому порядку визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється або якщо фізичну особу, яка перебувала в розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню та стягненню у загальному порядку з дотриманням строків позовної давності, починаючи з дня відновлення такого податкового боргу.

Контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу. Порядок такого списання встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

10.6 Відповідальність за вчинення податкових правопорушень

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 109 ПКУ).

За порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів із питань оподаткування, іншого законодавства не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності (ст. 111 ПКУ).

Особливості застосування штрафних санкцій до різних типів податкових правопорушень

Строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному ПКУ. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори.

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування штрафні (фінансові) санкції застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій за порушення законів з питань оподаткування такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення.

За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати лише один вид штрафної (фінансової) санкції.

Обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є (п. 112.8 ПКУ):

- сплив строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення;
- вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така

консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, або до узагальнюючої податкової консультації та / або до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду щодо застосування норми права, від якого в подальшому було відступлено;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до правових висновків Верховного Суду, викладених у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, які в подальшому було змінено за наслідками перегляду Великою Палатою Верховного Суду;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) з вини банку, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, установи – учасника платіжної системи, еквайрія;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) з вини оператора поштового зв'язку, інформація про якого міститься в Єдиному державному реєстрі операторів поштового зв'язку;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок виявлення в роботі електронного кабінету технічної та / або методологічної помилки чи технічного збою в роботі електронного кабінету і визнання такої помилки / збою технічним адміністратором та / або методологом електронного кабінету або згідно з повідомленням на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або підтвердження її / його існування рішенням суду, якщо порушення були зумовлені виключно технічною та / або методологічною помилкою чи технічним збоєм у роботі електронного кабінету.

– самостійне виправлення платником податків з дотриманням порядку, вимог та обмежень, передбачених ст. 50 ПКУ, помилок, що містяться у раніше поданих ним податкових деклараціях та розрахунках (уточнюючих податкових деклараціях та розрахунках), за умови сплати самостійно

донарахованих податкових зобов'язань та штрафних (фінансових) санкцій (штрафів);

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору);

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи, наданої в письмовій або електронній формі, а також до узагальнюючої консультації, зокрема на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до наданого попереднього рішення митного органу про застосування окремих положень законодавства України з питань митної справи, у тому числі в разі, якщо таке рішення в подальшому було відкликано;

– інші випадки звільнення від фінансової відповідальності, передбачені ПКУ або МКУ.

Обставини, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення правопорушень (ст. 112¹ ПКУ):

– вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність;

– вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин;

– самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення.

Контролюючий орган може визнати обставинами, що пом'якшують відповідальність особи, також і інші обставини.

Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах

Неподання у строки заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених

документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, – тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 340 гривень, на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, – 1 020 гривень.

У разі неусунення таких порушень або за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 680 гривень, на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, – 2 040 гривень (п. 117.1 ПКУ).

Здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку тягне за собою накладення штрафу на юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців у розмірі 100 % вартості реалізованого пального (п. 117.3 ПКУ).

Ведення нерезидентом (іноземною юридичною компанією, організацією) діяльності через відокремлений підрозділ, у тому числі постійне представництво, без взяття на податковий облік тягне за собою накладення штрафу на нерезидента в розмірі 100 000 гривень (п. 117.4 ПКУ).

Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним контролюючим органам в установленій строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків тягне за собою накладення штрафу у розмірі 680 гривень за кожний випадок неподання або затримки (п. 118.1 ПКУ).

Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах – тягне за собою накладення штрафу на банк або іншу фінансову установу в розмірі 10 % суми усіх операцій

за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій із перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менше ніж 1 700 гривень (п. 118.2 ПКУ).

Неповідомлення фізичними особами – підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншої фінансовій установі при відкритті рахунку – тягне за собою накладення штрафу в розмірі 680 гривень за кожний випадок неповідомлення (п. 118.3 ПКУ).

Неподання, подання з порушенням установлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1 020 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 2 040 гривень (п. 118.4 ПКУ).

Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, тягне за собою накладення штрафу у розмірі 340 гривень (п. 119.2 ПКУ).

Попередні два штрафи не сплачуються у разі, якщо помилки щодо реєстраційного номера облікової картки платника податків у податковій звітності про суми доходів, нараховані (сплачені) на користь платника податків, суми утриманого з них податку були виправлені податковими агентами самостійно, зокрема, впродовж 30 календарних днів з дня

надходження повідомлень про помилки, виявлені контролюючим органом (п. 119.3 ПКУ).

Порушення нотаріусом порядку та / або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії – тягне за собою накладення штрафу в розмірі 680 гривень за кожне таке порушення.

Порушення суб'єктом господарювання, який провадить посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтером), порядку та / або строків подання інформації про укладені за його посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості – тягне за собою накладення штрафу в розмірі 680 гривень за кожне таке порушення.

Такі дії, вчинені суб'єктом, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1 360 гривень за кожне таке порушення (ст. 119¹ ПКУ).

Неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків) тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого впродовж одного року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1 020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання (п. 120.1 ПКУ).

Невиконання платником податків вимог щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 % від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати) (п. 120.2 ПКУ).

Неподання платником податків звіту про контрольовані операції та / або документації з трансфертного ціноутворення або невключення до такого звіту

інформації про всі здійснені впродовж звітнього періоду контрольовані операції тягне за собою накладення штрафу у розмірі:

- 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року – в разі неподання звіту про контрольовані операції;
- 3 % від суми контрольованих операцій, але не більше ніж 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи;
- 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи – в разі неподання глобальної документації з трансфертного ціноутворення;
- 1 000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи – в разі неподання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній;
- 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи – в разі неподання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податку від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній.

Неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та / або документації з трансфертного ціноутворення після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення (п. 120.3 ПКУ).

Інші санкції щодо контрольованих операцій наведено у пп. 120.4–120.7 ПКУ.

Порушення платниками ПДВ граничних термінів реєстрації податкових накладних тягнуть за собою накладення на платників ПДВ, на яких покладено обов'язок щодо такої реєстрації, штрафу в розмірі:

– 10 % від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних / розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів;

– 20 % від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

– 30 % від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

– 40 % від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації від 61 до 365 календарних днів;

– 50 % від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – в разі порушення строку реєстрації на 366 і більше календарних днів (ст. 120¹ ПКУ)

Допущення продавцем товарів / послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, виявлених контролюючим органом за результатами документальної позапланової виїзної перевірки, проведеної за заявою покупця, – тягне за собою накладення на платника податку – продавця штрафу в розмірі 170 гривень та зобов'язання виправити такі помилки (п. 120^{1.3} ПКУ).

Невиконання податкового повідомлення-рішення контролюючого органу з попередженням про необхідність виправлення платником податків – продавцем зазначених помилок протягом 10 календарних днів, наступних за днем його отримання, - тягне за собою накладення на такого платника податку штрафу в розмірі:

- 10 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок протягом 15 календарних днів;
- 20 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок від 16 до 30 календарних днів;
- 30 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок від 31 до 60 календарних днів;
- 40 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок від 61 до 90 календарних днів;
- 50 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок від 91 до 120 календарних днів;
- 60 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок від 121 до 150 календарних днів;
- 70 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок від 151 до 180 календарних днів;
- 100 % від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній, – у разі невиконання помилок після спливу 181 календарного дня (п. 120¹.3 ПКУ).

Порушення платниками акцизного податку граничних термінів реєстрації акцизних накладних тягне за собою накладення штрафу в розмірі:

- 2 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких акцизних накладних / розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів;
- 10 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких акцизних накладних / розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;
- 20 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких акцизних накладних / розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

– 30 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких акцизних накладних / розрахунках коригування, – в разі порушення терміну реєстрації від 61 до 90 календарних днів;

– 40 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких акцизних накладних / розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації на 91 і більше календарних днів;

– 50 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких акцизних накладних / розрахунках коригування, – у разі відсутності з вини платника акцизного податку реєстрації акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних протягом більш як 120 календарних днів після дати, на яку платник податку зобов'язаний скласти акцизну накладну (п. 120².1 ПКУ).

Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1 020 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 2 040 гривень (ст. 121 ПКУ).

Несплата (неперерахування) фізичною особою – платником єдиного податку, авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені ПКУ, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 50 % ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку (ст. 122 ПКУ).

Вчинення платником податків діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та / або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення суми бюджетного відшкодування та / або від'ємного значення суми ПДВ, – тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 10 % від суми визначеного податкового зобов'язання та / або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Діяння, зазначені вище, що вчинені умисно, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 % від суми визначеного податкового зобов'язання та / або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Аналогічні діяння, вчинені повторно протягом 1095 календарних днів, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 50 % від суми визначеного податкового зобов'язання та / або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги (ст. 123 ПКУ).

Відчуження платником податків майна, що перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, тягне за собою накладення штрафу в розмірі вартості відчуженого майна (ст. 116 ПКУ).

У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом визначених строків, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

– в разі затримки до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 % від погашеної суми податкового боргу;

– в разі затримки 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 % від погашеної суми податкового боргу (п. 124.1 ПКУ).

Ненарахування та / або неутримання, та / або несплата (неперерахування), та / або нарахування, сплата (перерахування) не в повному обсязі податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь нерезидента або іншого платника податків, а також нерезидентом, на якого покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 10 % від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Ті самі дії, вчинені умисно, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 % від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Аналогічні дії, вчинені повторно протягом 1095 календарних днів, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 50 % від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Аналогічні дії, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 75 % від суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету (ст. 125⁻¹ ПКУ).

Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням строку, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 680 гривень.

Ті самі дії, вчинені протягом року після застосування штрафу, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1 360 гривень (ст. 126 ПКУ).

Контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках не пізніше закінчення 1095-го дня, що настає за останнім днем граничного строку

подання податкової декларації та / або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та / або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

У разі подання платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1095 днів з дня подання уточнюючого розрахунку (п. 102.1 ПКУ).

Грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, якщо:

- 1) податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;
- 2) посадову особу платника податків (фізичну особу – платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з нереабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого контролюючому органу згідно з рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні.

У разі якщо грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні такого грошового зобов'язання, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення

податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним.

Податкові правопорушення контролюючих органів (ст. 128 ПКУ)

Податковими правопорушеннями контролюючих органів є протиправні рішення, дії або бездіяльність контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, вчинення яких є підставою для відшкодування шкоди особі, чий права порушені, відповідно до закону.

Податковими порушеннями, відшкодування шкоди за вчинення яких згідно допускається внаслідок доведення лише факту його вчинення, є:

- прийняття незаконного рішення, а так само вчинення незаконних діянь (дій або бездіяльності) контролюючим органом та / або його посадовими (службовими) особами, що призвели до безпідставної відмови в набутті, а так само до безпідставної втрати особою статусу платника податку або платника одного з податків, набуття та / або анулювання (втрата) якого відбувається за рішенням контролюючого органу;

- невнесення або несвоєчасне внесення контролюючим органом даних до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та / або порушення строків початку проведення камеральної перевірки, якщо за результатами таких протиправних діянь було порушено строки повернення сум бюджетного відшкодування;

- прийняття посадовими (службовими) особами контролюючого органу рішення про використання майна, визначеного п. 87.3 ПКУ, як джерела погашення грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків;

- перешкоджання посадовими (службовими) особами контролюючого органу звільненню майна особи з-під режиму тимчасового затримання;

- незаконне застосування посадовими (службовими) особами контролюючого органу арешту майна або коштів на рахунках;
- безпідставне внесення посадовими (службовими) особами контролюючого органу даних про наявність податкового боргу платника податків або несвоєчасне внесення чи невнесення даних про відсутність податкового боргу платника податків.

Особливості нарахування пені

Пеня нараховується: після закінчення строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу.

Нарахування пені розпочинається:

а) при нарахуванні контролюючим органом податкового зобов'язання у встановлених ПКУ випадках, не пов'язаних з проведенням перевірки, або при нарахуванні контролюючим органом грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки – починаючи з *першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків такого зобов'язання, визначеного в податковому повідомленні-рішенні;*

б) при нарахуванні контролюючим органом за результатами перевірки податкового зобов'язання та / або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, у разі виявлення його заниження – на суму такого заниження, починаючи з *першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та / або судового оскарження);*

в) при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, у тому числі у разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самостійного виявлення платником податків

помилки – після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (п. 129.1 ПКУ).

Нарахування пені закінчується:

- у день зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, та / або в інших випадках погашення податкового боргу та / або грошових зобов'язань;
- у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;
- у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або ухвалення відповідного рішення Національним банком України);
- при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини) (п. 129.3 ПКУ).

У разі часткового погашення податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку.

На суми грошового зобов'язання, визначеного пунктами а та б (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені), нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

На суми грошового зобов'язання, визначеного пунктом в (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені), нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 100 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

За порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», з вини банку або органу, що здійснює казначейське

обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, такий банк/орган сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції, а також несе іншу відповідальність за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів, платежів до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Не вважається порушенням строку перерахування податків, зборів, платежів з вини банку порушення, вчинене внаслідок регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку.

Якщо у майбутньому банк або його правонаступники відновлюють платоспроможність, відлік строку зарахування податків, зборів та інших платежів розпочинається з моменту такого відновлення.

При стягненні коштів і майна платників податків – клієнтів банків, страхувальників страхових організацій або членів інших небанківських фінансових установ, утворених відповідно до закону, контролюючі органи або державні виконавці не мають права звертати стягнення на залишки коштів на кореспондентських рахунках банків, а також на страхові та прирівняні до них резерви банків, страхових організацій або фінансових установ, що сформовані відповідно до законодавства України.

У разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самостійного виявлення платником податку помилок пеня не нараховується, якщо зміни до податкової звітності внесені протягом 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання.

Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

При погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені.

Суми пені зараховуються до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки.

У разі якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується.

Це правило не застосовується, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження;

б) судом встановлено вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Кримінальна відповідальність за порушення законодавства у сфері оподаткування

Ст. 199 Кримінального кодексу України (ККУ). Виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту, а також збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного податку, голографічних захисних елементів, підробленої національної валюти України у виді банкнот чи металевих монет, іноземної валюти, державних цінних паперів чи білетів державної лотереї – караються позбавленням волі на строк від трьох до семи років.

Ті самі дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб чи у великому розмірі – караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з конфіскацією майна.

Дії, вчинені організованою групою чи в особливо великому розмірі – караються позбавленням волі на строк від восьми до дванадцяти років з конфіскацією майна.

Примітка. Дії вважаються вчиненими у великому розмірі, якщо сума підробки у двісті і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян; в особливо великому розмірі – якщо сума підробки у чотириста і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Ст. 201 ККУ. Контрабанда, тобто переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї та боєприпасів (крім гладкоствольної мисливської зброї та бойових припасів до неї), а також спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації – карається позбавленням волі на строк від трьох до семи років.

Та сама дія, вчинена за попередньою змовою групою осіб або особою, раніше судимою за злочин, передбачений цією статтею, або службовою особою з використанням службового становища – карається позбавленням волі на строк від п'яти до дванадцяти років з конфіскацією майна.

Ст. 204 ККУ. Незаконне придбання з метою збуту або зберігання з цією метою, а також збут чи транспортування з метою збуту незаконно виготовлених спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, тютюну, промислових замінників тютюну, пального або інших підакцизних товарів – караються штрафом від 5 000 до 10 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією та знищенням незаконно виготовлених товарів.

Незаконне виготовлення спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, тютюну, промислових замінників тютюну, пального або інших підакцизних товарів або вчинене особою, яка раніше була засуджена за цією статтею, – карається позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років з конфіскацією та знищенням незаконно вироблених або придбаних товарів, знарядь виробництва, сировини для їх виготовлення.

Незаконне виготовлення товарів, зазначених у частинах першій або другій цієї статті, що становлять загрозу для життя і здоров'я людей, а так само збут таких товарів, що призвело до отруєння чи спричинило смерть особи, – караються позбавленням волі на строк від восьми до десяти років з конфіскацією майна, з вилученням та знищенням незаконно виробленої або придбаної продукції, обладнання для її виготовлення.

Ст. 205¹ ККУ. Підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб - підприємців

1. Внесення в документи, які відповідно до закону подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи - підприємця, завідомо неправдивих відомостей, а також умисне подання для проведення такої реєстрації документів, які містять завідомо неправдиві відомості, – караються штрафом від 5 000 до 8 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арештом на строк від трьох до шести місяців, або позбавленням волі на строк до трьох років.

2. Ті самі дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, або службовою особою з використанням свого службового становища, – караються штрафом від 8 000 до 10 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

Ст. 212 ККУ. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому

законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах – карається штрафом від 3 000 до 5 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах – караються штрафом від 5 000 до 7 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Діяння, визначені вище, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах – караються штрафом від 15 000 до 25 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Примітка. Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 3 000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 5 000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших

обов'язкових платежів, які в 7 000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

ВАЖЛИВО! Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні базової податкової соціальної пільги для відповідного року.

Адміністративна відповідальність за порушення законодавства у сфері оподаткування

Ст. 163¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУАП). Відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України – тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5-10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Якщо ці дії було вчинено особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, штраф складає 10-15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ст. 163² КУАП. Неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) – тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі 5-10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Якщо ці дії було вчинено особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, штраф складає 10-15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ст. 163³ КУАП. Невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, законних вимог контролюючих органів, визначених ПКУ – тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі 5-10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Якщо ці дії було вчинено особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, штраф складає 10-15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ст. 163⁴ КУАП. Неутримання або перерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян – тягне за собою попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі 2-3 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Якщо ці дії було вчинено особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, штраф складає 3-5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ст. 164¹ КУАП. Неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку – тягне за собою

попередження або накладення штрафу у розмірі 3-8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Якщо ці дії було вчинено особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, штраф складає 5-8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Контрольні запитання для самоперевірки знань:

1. Охарактеризуйте сутність податкового контролю?
2. Як визначається якість податкового контролю?
3. Які є форми податкового контролю?
4. Охарактеризуйте сутність попереднього, поточного та наступного податкового контролю.
5. Які види податкового контролю визначає Податковий кодекс України?
6. Охарактеризуйте зміст камеральної, документальної та фактичної перевірок.
7. Охарактеризуйте методи податкового контролю.
8. Що собою представляє внутрішній податковий контроль?
9. Які є підстави для проведення документальної позапланової перевірки в Україні?
10. Які є підстави для проведення фактичної перевірки в Україні?
11. Охарактеризуйте сутність податкового боргу.
12. Охарактеризуйте заходи стягнення податкового боргу.
13. Перерахуйте джерела погашення податкового боргу платника податків.
14. Охарактеризуйте підстави визнання в Україні податкового боргу безнадійним.
15. Які види відповідальності застосовуються для платників у разі порушення податкового законодавства в Україні?

Тести для самоконтролю знань:

1. Тип перевірки, що передбачає контроль за дотримання валютного та трудового законодавства, – це:

- а) документальна перевірка;
- б) фактична перевірка;
- в) камеральна перевірка;
- г) поточна перевірка.

2. Відсутність у суб'єкта господарювання ліцензії на продаж алкогольних напоїв є порушенням, що може бути предметом:

- а) документальної перевірки;
- б) камеральної перевірки;
- в) фактичної перевірки;
- г) поточної перевірки.

3. Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах тягне за собою накладання штрафу на банк у розмірі:

- а) 1 700 грн.;
- б) 10 % суми видаткових операцій, здійснених з такого рахунку, але не більше 1 700 грн.;
- в) 10 % суми видаткових операцій, здійснених з такого рахунку, але не менше 1 700 грн.;
- г) 10 % мінімальної заробітної плати.

4. Ухилення від сплати податків у великих розмірах передбачає ненадходження до бюджету суми, що становить:

- а) 3 000-5 000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (НМДГ=17 грн.);
- б) 5 000 і більше неоподаткованих мінімумів (НМДГ – податкова соціальна пільга);
- в) 5 000 і більше неоподаткованих мінімумів (НМДГ=17 грн.);
- г) 5 000 і більше неоподаткованих мінімумів (НМДГ – мінімальна заробітна плата)

5. Тип перевірки, що передбачає контроль за дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій та ін., – це:

- а) документальна планова перевірка;
- б) документальна позапланова перевірка;
- в) камеральна перевірка;
- г) фактична перевірка.

6. Який метод передбачає перевірку документів підприємства на предмет їх групування за датою здійснення господарських операцій та їх послідовному відображенні:

- а) хронометраж;
- б) моніторинг;
- в) метод зіставлення;
- г) метод хронологій?

7. У разі якщо після припинення юридичної особи шляхом реорганізації частина її податкових зобов'язань залишаються непогашеними, то вони:

- а) списуються як безнадійний податковий борг;
- б) компенсуються за рахунок продажу активів юридичної особи;
- в) переходять до правонаступників;

г) погашаються з місцевого бюджету.

8. Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється:

- а) договором;
- б) актом опису;
- в) актом прийому-передачі;
- г) наказом податкового керуючого.

9. Відсутність у суб'єкта господарювання трудових договорів із найманими працівниками є порушенням, що може бути предметом:

- а) документальної перевірки;
- б) камеральної перевірки;
- в) фактичної перевірки;
- г) поточної перевірки.

10. Суб'єкти господарювання, що мають середній рівень ризику, включаються до плану-графіку перевірок з такою періодичністю:

- а) 1 раз на рік;
- б) 1 раз на два роки;
- в) 1 раз на три роки;
- г) декілька разів на рік.

Список використаної та рекомендованої літератури:

1. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки / С. О. Баранов // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 12. – С. 102-106.
2. Бець М. Т., Клим Н. М. Оптимізація податкового планування на підприємствах України / М. Т. Бець, Н. М. Клим // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 605 «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – С. 55–61.
3. Бечко П. К. Основи оподаткування : навчальний посібник / П. К. Бечко, О. А. Захарчук ; Мін-во освіти і науки України, Мін-во аграрної політики України, Уманський держ. аграрний ун-т. – Київ : ЦНЛ, 2009. – 168 с.
4. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навчальний посібник / П. К. Бечко, Н. В. Лиса ; Мін-во освіти і науки України, Мін-во аграрної політики України, Уманський держ. аграрний ун-т. – Київ : ЦНЛ, 2009. – 288 с.
5. Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні / А. В. Василенко // Економічний вісник університету (ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди»). – 2011. – № 17/1. – С. 189–192.
6. Василик О. Д. Податкова система України : навчальний посібник / О. Д. Василик ; Укр. держ. фінансова академія. – Київ : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с.
7. Веремчук Д. В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки / Д. В. Веремчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи. – 2010. – Вип. 28. – С. 37–45.
8. Головка І. Податкові пільги: стимул до інновацій чи позитивний бонус / І. Головка // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 14 : Переміщення товарів громадянами. – С. 45-47.
9. Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та

методи усунення / Ю. В. Городніченко // Економіка і суспільство. – 2017. – № 10. – С. 574–578.

10. Демиденко Л. М. Податкова система : навчальний посібник / Л. М. Демиденко, Ю. Л. Субботович ; Мін-во освіти і науки України, КНУ ім. Т.Г. Шевченка. – Київ : ЦНЛ, 2007. – 184 с.

11. Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения / С. М. Джаарбеков. – 2-е изд. – Москва : МЦФЭР, 2004. – 672 с.

12. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи : монографія / Т. І. Єфименко та ін. ; за ред.: Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. – Москва : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 492 с.

13. Дікань Л. В. Податки у фінансовому менеджменті підприємництва : монографія / Л. В. Дікань. – Харків : Константа, 2003. – 87 с.

14. Довгалюк В. І. Податкова система : навчальний посібник / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко ; Мін-во освіти і науки України. – Київ : ЦУЛ, 2007. – 360 с.

15. Зайцев О. В. Податковий менеджмент / О. В. Зайцев. – Суми : СумДУ, 2017. – 412 с.

16. Іванов Ю. Б. Податковий облік та звітність : підручник / Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, О. Є. Найденко. – Київ : Знання, 2011. – 710 с.

17. Ізмайлов Я. О. Формування національної податкової культури в умовах євроінтеграції [Електронний ресурс] / Я. О. Ізмайлов, К. С. Пінчук. – Режим доступу : <https://www.ndifp.com/1191/>

18. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Г. Ю. Ісаншина ; Мін-во освіти і науки України, Донбаська держ. машинобудівна академія. – Київ : ЦНЛ, 2003. – 260 с.

19. Калиниченко Н. С. Принципи та методи податкового планування на підприємстві / Н. С. Калиниченко, В. М. Антоненко // Чернігівський науковий часопис. Серія 1 «Економіка і управління». – 2012. – № 1 (3). – С. 47–

54.

20. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. – Київ : ЦНЛ, 2013. – 290 с.

21. Кир`язова Т. О. Податкові пільги: проблеми застосування та напрями їх вирішення / Т. О. Кир`язова, Н. І. Чулак // Економіка. Фінанси. Право. – 2018. – № 1. – С. 16-23.

22. Кміть В. М. Оптимізація та мінімізація податків в системі фінансового управління суб'єктів господарювання / В. М. Кміть, О. І. Дзюрій // Молодий вчений. – 2016. – № 1 (28). – С. 65–69.

23. Ковальчук К.Ф. Дослідження сучасних проблем у сфері уникнення подвійного оподаткування / К. Ф. Ковальчук, Л. В. Петрова // Проблеми економіки та політичної економії. – 2018. – №1. – С. 260–270.

24. Кондратенко М. Б. Розподіл податкового навантаження на фізичних осіб в Україні та напрями його оптимізації / М. Б. Кондратенко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 414-422.

25. Коцупатрий М. М. Податковий облік і звітність : навчальний посібник / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук. 2-ге вид., без змін. – Київ : КНЕУ, 2009. – 312 с.

26. Кравчук Г. В. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Г. В. Кравчук, С. М. Шкарлет ; Міністерство освіти і науки України, Міжнародний науково-технічний університет імені академіка Ю. Бугая, Чернігівський інститут інформації, бізнесу і права. – Чернігів : Деснянська правда, 2005. – 332 с.

27. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : навч.–практич. посіб. / О. І. Малишкін. – Київ : ЦНЛ, 2013. – 376 с.

28. Маринчук С. Г. Структурні моделі механізмів податкової оптимізації за участю офшорів та оншорів / С. Г. Маринчук // Економіка та держава. – 2015. – № 2. – С. 141-145.

29. Матвійчук М. О. Оптимізація рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні / М. О. Матвійчук, С. С. Брехов // Молодий вчений. – 2018. – № 1. – С. 926-929.
30. Мединська Т. В. Податкова система : навчальний посібник / Т. В. Мединська, Н. І. Власюк. – 3-є вид., переробл. та доповн. – Львів : Магнолія 2006, 2012. – 424 с.
31. Митний Кодекс України від 13.03.2012 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
32. Міжнародне оподаткування / Мін-во освіти і науки України ; ред. Ю. Г. Козак. – Київ : ЦНЛ, 2003. – 550 с.
33. Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект : збірник тез. – Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, 2009. – 180 с.
34. Оподаткування населення : навчальний посібник / А. В. Бодюк, та ін. – Київ : Кондор, 2009. – 202 с.
35. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.
36. Панасюк О. В. Переваги і недоліки спрощеної системи оподаткування в контексті новацій податкового кодексу / О. В. Панасюк // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 10. – С. 41-44.
37. Паранчук С. В. Податковий менеджмент: навчальний посібник / С. В. Паранчук, А. С. Мороз, О. С. Червінська ; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Національний університет «Львівська політехніка». – Львів : Львівська політехніка, 2012. – 296 с.
38. Податкова політика України / П. В. Мельник та ін. ; за заг. ред. П. В. Мельника. – Київ : Знання України, 2011. – 505 с.
39. Податкова система : навчальний посібник / В. Г. Баранова та ін.; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса : ВМВ, 2014. – 344 с.
40. Податкова система : навчальний посібник / О. С. Іванишина та ін.;

за заг. ред. В. Л. Андрущенко. – Київ : ЦНЛ, 2015. – 416 с.

41. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змін. та доп. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

42. Податковий менеджмент / рец.: М. В. Римар, І. М. Комарницький, О. А. Біттнер. – Львів : Магнолія 2006, 2013. – 347 с.

43. Податковий менеджмент : навчальний посібник / С. В. Паранчук, А. С. Мороз, О. С. Червінська, Н. Г. Синютка. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2017. – 296 с.

44. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов та ін. – Київ : Знання, 2008. – 525 с.

45. Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, С. І. Сороко, Є. В. Олейніков. – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2014. – 52 с.

46. Потомська Н. А. Збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : монографія / Н. А. Потомська, І. В. Грицюк, О. О. Мілевський. – Київ : ЦНЛ, 2013. – 160 с.

47. Рева Т. М. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Т. М. Рева ; Мін-во освіти і науки України, Мін-во фінансів України, Дніпропетровський держ. фінансово-економічний ін-т. – Вид. 2-ге, переробл. та допов. – Київ : ЦНЛ, 2005. – 304 с.

48. Сало І. В. Податковий менеджмент у банку : монографія / І. В. Сало, Н. Г. Євченко. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 187 с

49. Сенченко В. Б. Податкова система. Практикум / В. Б. Сенченко. – Київ : ЦНЛ, 2014. – 160 с.

50. Ярема Б. П. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Львів : Магнолія 2006, 2009. – 224 с.

Навчальне видання

Самусевич Ярина Валентинівна

Височина Аліна Володимирівна

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ
ТА ОСНОВИ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ**

Навчальний посібник

Редактори: Н. З. Клочко, І. О. Кругляк, Н. М. Мажуга, С. М. Симоненко

Комп'ютерне верстання: Я .В. Самусевич, А.В. Височина

Формат 60x84/8. Ум. друк. арк. 40,0. Обл.-вид. арк. 27,9.

Видавець і виготовлювач

Сумський державний університет,

вул. Римського-Корсакова, 2, м. Суми, 40007

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3062 від 17.12.2007.

%



[T]
[P] [L] [A] [N]
[X]

2020

Married filing jointly

Last name

Your social security number

Last name

Spouse's social security number

Foreign province/state/country

2020

2021

