

Міністерство освіти і науки України  
Національний університет водного господарства та  
природокористування

**Е. Г. Мороз**

## **ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ**

*Навчальний посібник*

*Рекомендовано вченою радою  
Національного університету водного господарства та  
природокористування як навчальний посібник для здобувачів  
вищих навчальних закладів, які навчаються за освітньо-  
професійною програмою «Менеджмент»*

**Рівне 2020**

УДК 336.22:005(075)

М80

**Рецензенти:**

**Сазонець І. Л.**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри державного управління, документознавства та інформаційної діяльності Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне;

**Левицька С. О.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне;

**Мамонтова Н. А.**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, обліку та аудиту Національного університету «Острозька академія».

*Рекомендовано вченою радою Національного університету водного господарства та природокористування.*

*Протокол № 6 від 26 червня 2020 р.*

**Мороз Е. Г.**

**М80** Податковий менеджмент : навч. посібник. [Електронне видання]. – Рівне : НУВГП, 2020. – 412 с.

**ISBN 978-966-327-471-3**

У навчальному посібнику на основі законодавчих та нормативних актів розглянуто сутність, елементи та функції податкового менеджменту, охарактеризовано основні податки, викладено теоретичні та практичні аспекти функціонування та організації податкової системи України на сучасному етапі соціально-економічного розвитку.

Видання розраховане на студентів і слухачів вищих навчальних закладів економічного профілю, які вивчають менеджмент та податковий менеджмент, суб'єктів господарювання, фахівців фіскальної служби.

**УДК 336.22:005(075)**

**ISBN 978-966-327-471-3**

© Е. Г. Мороз, 2020

© Національний університет водного господарства та природокористування, 2020

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	9
Тема 1. Теоретичні, правові та організаційні засади податкового менеджменту.....	10
1.1. Поняття та сутність податкового менеджменту.....	10
1.2. Предмет, об'єкт, суб'єкт та функції державного податкового менеджменту.....	15
1.3. Характеристика складових податкового менеджменту.....	20
1.4. Роль податкового менеджменту на мікрорівні та його функції.....	23
Питання для самоконтролю знань.....	30
Тема 2. Організація та функціонування податкової системи.....	31
2.1. Характеристика та склад податкової системи України.....	31
2.2. Система оподаткування.....	36
2.3. Ретроспективний погляд на створення оптимальної податкової системи.....	39
2.4. Побудова оптимальної податкової системи.....	42
2.5. Податкова політика. Необхідність управління в сфері оподаткування.....	49
2.6. Податкові системи та системи оподаткування країн Європейського Союзу.....	60
Питання для самоконтролю знань.....	68
Тема 3. Економічна сутність та функції податків .....	69
3.1. Історія розвитку податків.....	69
3.2. Економічна сутність поняття «податок».....	73
3.3. Функції та елементи податків.....	75
3.4. Види податків та їх класифікація.....	81
Питання для самоконтролю знань.....	85
Тема 4. Податок на додану вартість.....	86
4.1. Економічна сутність податку на додану вартість як універсального акцизу.....	86
4.2. Платники та об'єкти оподаткування податком на додану вартість. Ставки податку на додану вартість.....	93

4.3. Порядок визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету.....	95
Питання для самоконтролю знань.....	103
Тема 5. Акцизний податок як специфічний акциз.....	104
5.1. Загальна характеристика акцизного податку.....	104
5.2. Платники, об'єкти та база оподаткування акцизним податком.....	106
5.3. Ставки акцизного податку. Порядок обчислення та сплати акцизного податку.....	109
Питання для самоконтролю знань.....	114
Тема 6. Мито.....	115
6.1. Мито як інструмент митної політики в Україні.....	115
6.2. Платники мита та об'єкти оподаткування митом. Класифікація мита.....	120
6.3. Порядок нарахування та сплати мита.....	126
Питання для самоконтролю знань.....	135
Тема 7. Податок на прибуток підприємств.....	136
7.1. Роль податку на прибуток підприємств в економічному розвитку України.....	136
7.2. Еволюція становлення податку на прибуток.....	140
7.3. Платники, ставки податку на прибуток та порядок визначення податкових зобов'язань.....	145
Питання для самоконтролю знань.....	150
Тема 8. Податок на доходи фізичних осіб.....	151
8.1. Становлення податку на доходи фізичних осіб в Україні.....	151
8.2. Платники, об'єкт і база оподаткування та ставки податку на доходи фізичних осіб.....	156
8.3. Податкова знижка та особливості її застосування.....	161
8.4. Податкова соціальна пільга.....	165
Питання для самоконтролю знань.....	171
Тема 9. Екологічний податок.....	172
9.1. Значення екологічного податку.....	172
9.2. Особливості адміністрування екологічного податку..	174
Питання для самоконтролю знань.....	178
Тема 10. Рентна плата.....	179

10.1. Склад та платники рентної плати.....	179
10.2. Рентна плата за спеціальне використання води.....	183
10.3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України.....	186
10.4. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.....	187
10.5. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин.....	188
10.6. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів.....	191
10.7. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.....	192
Питання для самоконтролю знань.....	194
Тема 11. Місцеві податки та збори.....	195
11.1. Особливості справляння місцевих податків та зборів.....	195
11.2. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Об'єкт та база оподаткування.....	198
11.3. Транспортний податок. Об'єкт та база оподаткування.....	202
11.4. Плата за землю.....	204
11.5. Єдиний податок.....	208
11.6. Збір за місця для паркування транспортних засобів	216
11.7. Туристичний збір.....	218
Питання для самоконтролю знань.....	220
Тема 12. Податкове планування та прогнозування.....	221
12.1. Поняття і сутність податкового прогнозування і планування.....	221
12.2. Корпоративне податкове планування.....	230
12.3. Фактори впливу на якість податкового прогнозування і планування.....	239
12.4. Напрями підвищення рівня податкового прогнозування та планування.....	243
Питання для самоконтролю знань.....	248

Тема 13. Податкове регулювання.....	249
13.1. Податкове регулювання й економічна політика держави.....	249
13.2. Принципи податкового регулювання.....	259
13.3. Інструменти податкового регулювання.....	264
13.4. Податкові пільги.....	271
Питання для самоконтролю знань.....	281
<b>ТЕМА 14. ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ.....</b>	<b>282</b>
14.1. Поняття, склад, об'єкти та суб'єкти податкового адміністрування.....	282
14.2. Адміністрування податкового зобов'язання.....	286
14.3. Податкове повідомлення-рішення та податкова вимога.....	293
14.4. Адміністрування податкового боргу.....	297
Питання для самоконтролю знань.....	309
<b>ТЕМА 15. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ.....</b>	<b>310</b>
15.1. Поняття, сутність, функції, принципи та методи податкового контролю.....	310
15.2. Порядок проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності органами Державної фіскальної служби України.....	315
15.3. Основні причини і типові способи вчинення правопорушень у сфері оподаткування та методи їх виявлення.....	322
15.4. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства.....	332
Питання для самоконтролю знань.....	337
<b>ТЕМА 16. МОРАЛЬНО-ЕТИЧНІ ТА ФІСКАЛЬНО-СОЦІОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>338</b>
16.1. Роль фіскальної соціології у реалізації засад податкового менеджменту.....	338
16.2. Фіскальні технології та морально-етичні аспекти податкового менеджменту.....	342

16.3. Податкова етика, закономірності сприйняття та податкового мислення платників податків.....	353
16.4. Ухилення від оподаткування як різновид антифiскальної поведiнки платників податків.....	357
Питання для самоконтролю знань.....	368
ПiДСУМКОВИЙ ТЕСТОВИЙ КОНТРОЛЬ.....	369
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	398
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	403
ДОДАТКИ.....	404

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВЕЗ – вільна економічна зона  
ЄДРПОУ – Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України  
ЄС – Європейський Союз  
ЄСВ – єдиний соціальний внесок  
ЖКГ – житлово-комунальне господарство  
КМУ – Кабінет Міністрів України  
Мінекономрозвитку – Міністерство економічного розвитку та торгівлі України  
НБУ – Національний банк України  
НПС – навколишнє природне середовище  
ОЗ – основні засоби  
ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку  
ОМС – органи місцевого самоврядування  
ПДВ – податок на додану вартість  
ПДФО – податок на доходи фізичних осіб  
ПКУ – Податковий кодекс України  
ПСП – податкова соціальна пільга  
СОТ – світова організація торгівлі  
ТПР – територія пріоритетного розвитку



## ВСТУП

Податковий менеджмент – це частина загальної системи управління ринковою економікою, тобто складова загального менеджменту в цілому. Податковий менеджмент використовує основні принципи і фундаментальні положення управління економікою, системного підходу та аналізу.

Дослідження впливу податкової політики держави на фінансово-господарську діяльність платників податків, рівень добробуту громадян посідає значне місце у світовій фіскальній науці. Існує певна різниця між баченням оптимальної податкової системи з точки зору держави та з позиції платників податків – громадян і підприємницьких структур. З однієї сторони платники прагнуть добробуту й матеріального достатку, а з іншої – переважають загальнодержавні інтереси. Адже сучасна держава зобов'язана виконувати наступні функції: оборонну, правоохоронну, політичну, соціальну, економічну та інші, виконання яких прямо або опосередковано дає суспільний ефект.

Держава зацікавлена у зростанні податкових надходжень, а підприємства – у зменшенні податкових платежів. Проте їх спільна діяльність повинна полягати у напрямку зміцнення фінансів, підвищення економічної ефективності, забезпечення економічного зростання та сталої фінансової бази держави, яка необхідна для виконання функцій, делегованих їй суспільством.

Тому все більшої актуальності набуває проблема гармонізації інтересів держави та платників податків, досягнення компромісу інтересів різних суспільних груп.

Податковий менеджмент орієнтований на досягнення балансу інтересів держави та платників податків. Тільки за таких умов податки сприятимуть економічному зростанню та одночасно забезпечуватимуть добробут кожного громадянина.

# ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ, ПРАВОВІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

## Ключові поняття та терміни

*податковий менеджмент*  
*елементи податкового*  
*менеджменту*  
*податкове планування та*  
*прогнозування*  
*фіскальний менеджмент*

*податкове регулювання*  
*корпоративний податковий*  
*менеджмент*  
*функції податкового*  
*менеджменту*  
*персональний менеджмент*

### 1.1. Поняття та сутність податкового менеджменту

Податковому менеджменту, як складовій частині загального менеджменту, притаманні всі його основні характеристики. З інституційної точки зору менеджмент – це лідируюча специфічна структура всіх організацій та інституцій, яка сприяє втіленню ринкової позиції підприємств щодо новаторства, продуктивності, розвитку людини і самого суб'єкта господарювання, якості, фінансових результатів, тобто щодо всього того, що має важливе значення для економічних показників. Саме за допомогою податкового менеджменту будь-яка організація має змогу досягти запланованих фінансових результатів.

Для здійснення прогресивних змін у суспільстві та радикальних економічних перетворень необхідна система управління, яка б на базі ринкових відносин і нових морально-етичних позицій забезпечила ефективність діяльності як підприємницьких, так і державних структур. Така система управління не виникне сама собою, як результат прагнення до змін в економічній системі. Її створення є окремою проблемою, яка потребує особливого аналізу та комплексного підходу до її вирішення. Отже, задовольнити основні потреби суспільства неможливо без науково обгрунтованої системи вилучення частини доданої вартості, що створена суб'єктами господарювання, у вигляді податків.

Серед численних економічних проблем, що постали перед Україною в сучасних умовах ринкової економіки, одне з

чільних місць посідає проблема розбудови ефективного державного податкового менеджменту, розв'язання якої має здійснюватися шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення існуючої в Україні законодавчої бази і накопиченого у світі досвіду у сфері оподаткування та з врахуванням положень та норм прийнятого Податкового кодексу України [1].

Як окрема галузь знань, податковий менеджмент виник на початку ХХ століття і відтоді набув широкого розвитку у високо розвинутих країнах світу як наука і практика управління фінансовими ресурсами і відносинами, що охоплює систему принципів, методів, форм і прийомів регулювання ринкового механізму у галузі фінансів за допомогою податків.

Врахування існуючого зарубіжного досвіду у сфері податкового менеджменту та вітчизняних засад оподаткування дає змогу розглядати податковий менеджмент як:

- науку;
- практику;
- мистецтво управління фінансами, що ґрунтується на свободі суспільного економічного вибору і передбачає пошук можливих варіантів рішень, їхню оцінку з позицій раціоналізму та оптимальності, персональну відповідальність та контроль як за реалізацією програм економічних реформ, так і контроль втрачених можливостей;
- систему органів управління (законодавчих та адміністративних податкових органів);
- сукупність норм і правил, що регламентують податкову етику, податкову діяльність, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства.

Вітчизняними вченими, які досліджували функціонування податкового менеджменту, сформульовано низку його визначень, що дають змогу конкретизувати сутність цієї категорії. Так, наприклад, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма під податковим менеджментом розуміють: систему управління податками; певну категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками; форму підприємництва [2, с. 33]. Це визначення дає змогу не тільки

зрозуміти сутність поняття. В ньому також міститься і перелік складових елементів, на які прийнято поділяти податковий менеджмент: державний, корпоративний та особистий податковий менеджмент.

Я. Литвиненко розглядає податковий менеджмент як «систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних із вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їхнім здійсненням» [3, с. 127]. Г. Ісаншиною відмічається, що «податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики» [4].

О. Тимченко стверджує, що податковий менеджмент – це сукупність прийомів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва й соціальної сфери [5].

М. Скворцов розглядає податковий менеджмент як елемент державного управлінського менеджменту, який виконує специфічні функції щодо організації податкової системи й діяльності по зборі податків, відтворенню і розширенню податкової бази [6].

На думку С. Паранчука, Є. Романіва, О. Червінської податковий менеджмент полягає в управлінні податковою роботою, яка забезпечується за наявності правового регулювання встановлення й справляння податків, тобто законодавчої бази з питань оподаткування та інструктивно-методичного забезпечення [7].

За результатами наукових досліджень багатьох вчених вдалося встановити, що податковий менеджмент можна розглядати як науку, як економічне та організаційне явище, як особливий вид управлінської діяльності та як процес.

Таким чином, податковий менеджмент, як наука, є сукупністю знань та наукових поглядів на явища та процеси, що об'єктивно відбуваються в суспільстві між державою та платниками податків під час формування за рахунок податкових

надходжень головного централізованого фонду держави – бюджету з метою створення фінансової бази для виконання державою її функцій та завдань.

Як систему податковий менеджмент доцільно розглядати в ракурсі економічної та організаційної діяльності. Отже, з економічної точки зору податковий менеджмент є сукупністю норм, методів та правил організації відносин між державою та платниками податків з метою формування бюджетів та державних цільових фондів. З організаційної точки зору – це сукупність органів державної законодавчої, виконавчої та судової влади, які наділені певними повноваженнями в сфері оподаткування.

Водночас податковий менеджмент, як особливий вид управлінської діяльності, можна розглядати як цілеспрямовану діяльність держави в особі спеціально уповноважених органів державної влади з метою виконання цілей та завдань податкової політики задля забезпечення економічного та соціального розвитку країни в цілому.

Якщо вивчати податковий менеджмент як процес, то слід зазначити, що це – логічно побудована сукупність послідовних етапів управління податковими відносинами: формування податкової політики, обґрунтування цілей, розробка регламентів, організація сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), мотивування співробітників податкових органів та платників податків щодо дотримання податкового законодавства; контроль та аналіз виконання законодавчих вимог і встановлених податковою політикою держави цілей та завдань з наступною розробкою висновків та рекомендацій, спрямованих на уточнення цілей, регламентів та способів організації справляння податків.

Можна запропонувати узагальнюючий варіант вище наведених визначень: податковий менеджмент – це система державного і корпоративного управління податковими потоками шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів та ухвалення рішень у сфері управління податковими доходами і податковими витратами на макро- і мікро рівнях.

Основними завданнями податкового менеджменту є:

- забезпечення мобілізації грошових надходжень для виконання дохідної частини бюджетів різних рівнів;
- прогнозування обсягів податкових та інших надходжень на перспективу на основі прогнозних розрахунків доходів суб'єктів господарювання, галузей економіки, доходів регіонів тощо;
- розробка нових концепцій оподаткування, які б сприяли одночасному розвитку підприємницьких структур та соціальної сфери.

Враховуючи те, що податковий менеджмент являє собою комплекс взаємопов'язаних управлінських рішень і заходів на різних рівнях управління оподаткуванням, виділяють:

- а) податковий менеджмент на макрорівні (держава) – фіскальний менеджмент;
- б) податковий менеджмент на мікрорівні (суб'єкт господарювання, установа) – орпоративний менеджмент;
- в) податковий менеджмент на субмікрорівні (домогосподарство чи конкретна фізична особа) – персональний (індивідуальний) менеджмент.

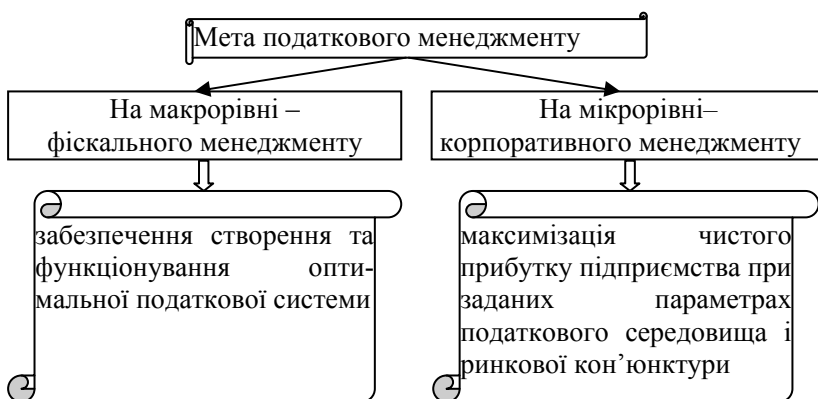
В науковій літературі містяться різні підходи до визначення мети податкового менеджменту, яку слід розрізняти на макро- та мікро- економічному рівнях. Так, Т. М. Рева [8] метою податкового менеджменту на макроекономічному рівні визнає забезпечення дохідної частини бюджету та аналіз впливу податків на розвиток підприємництва та соціальної сфери. Більшість авторів також дотримуються позиції, що мета державного податкового менеджменту полягає в оптимальному та ефективному розвитку економіки та суспільства, тобто в досягненні балансу інтересів держави та платників податків, що означає створення та функціонування оптимальної податкової системи.

Таким чином, метою державного податкового менеджменту є реалізація податкової політики, а також формування дохідної частини бюджетів всіх рівнів та забезпечення дієвого впливу податків, зборів (обов'язкових платежів) на розвиток національної економіки та соціальних

відносин в суспільстві.

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

Тому доцільно конкретизувати мету фіскального та корпоративного податкового менеджменту (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Мета податкового менеджменту на макро- та мікрорівні**

## **1.2. Предмет, об'єкт, суб'єкт та функції державного податкового менеджменту**

Кожна система управління, в тому числі й державний податковий менеджмент, включає дві взаємопов'язані складові – об'єкт і суб'єкт управління.

Суб'єктами державного податкового менеджменту є держава в особі уповноважених органів, а от щодо визначення його предмета й об'єкта погляди фахівців розходяться.

Дискусійним в науковій літературі залишається питання визначення об'єкту державного податкового менеджменту. Так, Т. В. Рева вважає, що об'єктом впливу в податковій сфері, а, отже, і об'єктом державного податкового менеджменту, є

відносини, що виникають між державою та платниками податку з приводу сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів [8].

Власної позиції щодо визначення предмету державного податкового менеджменту, дотримується М. Філоненко, який вважає, що його предметом є вирішення теоретичних та суто практичних питань побудови оптимальної податкової системи, аналіз стану та прогнозування податкових надходжень, стратегічне бачення закономірностей формування податкового потенціалу країни та регіонів [9]. Даний підхід заслуговує на увагу, але носить досить звужений характер, зокрема не враховує проблеми розвитку наукових підходів до вивчення державного податкового менеджменту.

На думку М. Ігнатишин, об'єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між платниками та державою з приводу сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів [10]. Результатом такого впливу має бути, одного боку, формування централізованого фонду держави, а з другого, – створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності; регулювання соціально-економічного життя суспільства. Такої ж точки зору дотримується й Ярема Б.П. [11].

Проведене дослідження дає можливість зробити висновок про те, що об'єктом державного податкового менеджменту є відносини, що виникають між державою, в особі спеціально уповноважених органів державної влади, та платниками податків. В межах визначеного об'єкту предметом державного податкового менеджменту є діяльність держави в сфері встановлення та стягнення до бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів).

Виходячи із визначеної вище сутності державного податкового менеджменту, його суб'єктами слід визнати органи державної влади, наділені повноваженнями в сфері оподаткування та всі групи платників податків.

Оскільки під об'єктом зазвичай розуміють філософську категорію, яка виражає те, що протистоїть су'єкту, об'єкт



державного податкового менеджменту можна визначати як категорію, на яку спрямовується вплив суб'єкта управління в державному податковому менеджменті. Цією категорією, на нашу думку, виступає податкова система держави.

Отже, об'єктом державного податкового менеджменту є податкова система держави.

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

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

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

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

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

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

- між органами Державної фіскальної служби та платниками стосовно їхніх взаємин, прав та обов'язків і

механізму їх реалізації.

Цей аспект податкових відносин в умовах створення вітчизняної правової держави має такі особливості:

- всі без винятку елементи податкової системи підлягають правовому регулюванню;

- законам належить провідна роль у процесі регулювання податкових відносин порівняно з іншими нормативно-правовими актами;

- сукупність податкових законів зводиться в податковий кодекс, основним принципом укладання якого є реалізація погляду на податкові закони як на цілісну систему.

Організаційне забезпечення полягає, перш за все, у створенні системи органів податкового адміністрування й контролю (органів державної фіскальної служби, митного контролю тощо) та забезпеченні їх необхідними кадровими, інформаційними та матеріальними ресурсами.

Державний податковий менеджмент як складова системи державного управління, виконує низку функцій.

У тлумачному словнику наведено визначення дефініції «функція»: «напрямок діяльності відповідно до призначення якої-небудь організації, установи». Виходячи із цього, функціями державного податкового менеджменту можна вважати напрямки діяльності з управління податковою системою держави з метою забезпечення необхідних надходжень до бюджету держави й досягнення ефективного розвитку економіки держави.

Виділяють наступні функції державного податкового менеджменту: законодавчу, організаційну, контрольну та регулюючу. Графічно це можна представити в такий спосіб (рис. 1.2).

Законодавча функція державного податкового менеджменту полягає, насамперед, у розробці нормативних актів, які регламентують порядок організації й функціонування податкової системи держави на основі обраної податкової політики держави. Управління у сфері оподаткування починається з законотворчої діяльності. Адже в процесі саме

цієї діяльності визначаються принципи оподаткування, встановлюються види податків, зборів і платежів та їх елементи (платники, об'єкт та база оподаткування, ставки, податкові пільги, податкові знижки, податковий період, строк та порядок сплати тощо), розробляється порядок розрахунків з бюджетом.



**Рис. 1.2. Функції державного податкового менеджменту**

Організаційна функція передбачає практичне втілення розроблених у процесі реалізації функції планування заходів щодо організації й функціонування податкової системи держави.

Зокрема, у процесі здійснення функції організації податкової системи приймаються й запроваджуються розроблені законодавчі акти, які регламентують процес оподаткування, адміністрування й податкового контролю, реалізуються на практиці заплановані заходи модернізації чинної системи адміністрування й податкового контролю тощо. Цей вид діяльності передбачає визначення сум податків, зборів та встановлених обов'язкових платежів, які мають надійти до бюджету для фінансування видатків.

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

Регулююча функція полягає в коригуванні чинної податкової системи з метою підвищення її ефективності. Реалізується на основі аналізу результатів функції контролю, за

підсумками якого може прийматися рішення щодо внесення змін до чинної податкової системи держави.

До органів, які здійснюють регулювання в сфері оподаткування належать:

— органи законодавчої та виконавчої влади (Верховна Рада України, КМУ, Міністерство фінансів України);

— органи оперативного управління в податковій сфері (Державна фіскальна служба України);

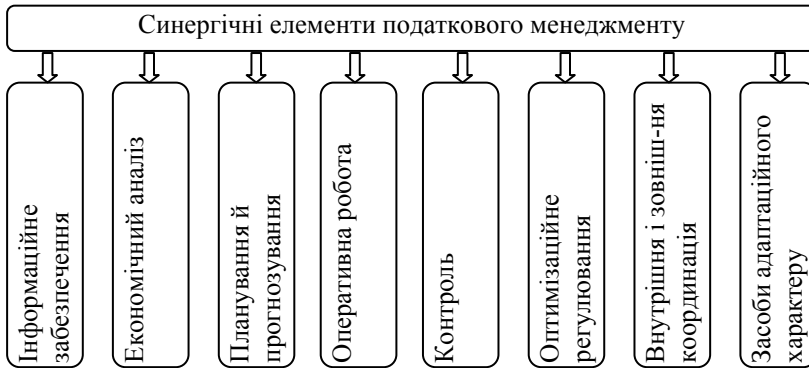
— органи нефінансового профілю, які виконують лише окремі функції, пов'язані з податковою роботою (установи банків, митні органи, органи державної казначейської служби, суди тощо).

### **1.3. Характеристика складових податкового менеджменту**

Податковий менеджмент реалізується на практиці через елементи, що виступають відносно самостійними комплексами податкових заходів. Проте лише за умови використання всіх елементів податкового менеджменту можна досягнути максимального результату або синергічного ефекту – процесу досягнення посилюючого ефекту внаслідок взаємодії всіх складових (рис. 1.3).

Важливою компонентою податкового менеджменту є його інформаційне забезпечення. Для виконання органами державної фіскальної служби України функцій та завдань податкового менеджменту, систематично використовується інформація, що надходить від:

— платників податків та податкових агентів (інформація міститься в податкових деклараціях, розрахунках, первинних документах, які ведуться як в паперовому, так і в електронному вигляді, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів);



**Рис. 1.3. Елементи податкового менеджменту**

— органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України (інформація про об’єкти оподаткування, що надаються та/або реструкуються такими органами, про встановлені ставки місцевих податків і зборів та надані податкові пільги, про дозволи, ліцензії, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності тощо);

— банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків.

Оскільки в податковому менеджменті вплив на керовану систему здійснюється постійно, інформаційно-аналітичне забезпечення має бути в стані готовності для вироблення та прийняття актуальних, своєчасних і ефективних рішень, тому інформація повинна постійно поновлюватися.

Економічний аналіз є одним із складових елементів податкового менеджменту, за допомогою якого забезпечується кількісне і якісне оцінювання всіх змін, що відбуваються в об’єкті управління з питань встановлених податкових завдань і програм. Аналіз дає змогу вивчити глибинні зв’язки і взаємозалежності між окремими параметрами об’єкта управління, своєчасно виявити тенденції в розвитку, прийняти ефективні варіанти рішень.

Планування – один з елементів податкового

менеджменту, що визначає сутність решти управлінських функцій, залежить від ефективності аналізу, об'єктивної оцінки, потребує участі всіх інших складових. Відповідно до рівня податкового менеджменту сфера податкового планування неоднакова, вона поділяється на бюджетно-податкове (на макро-рівні) і податкове планування (на мікро-рівні). Мета першого – забезпечення потреб бюджету, другого – оптимізація податкових платежів.

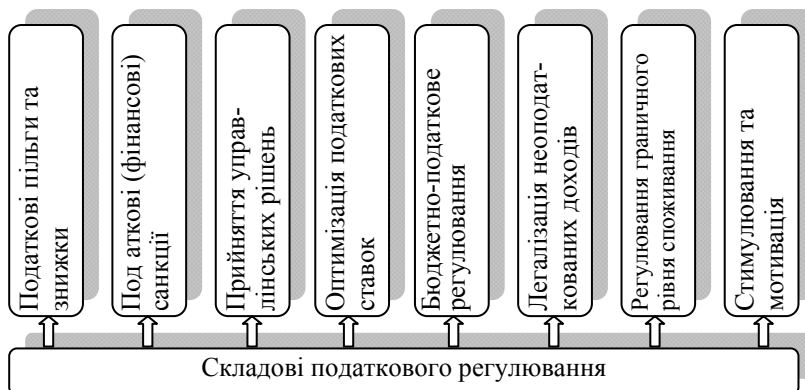
Податкове прогнозування базується на результатах досліджень відповідних аналітичних даних, отриманих у ході виконання поточних податкових зобов'язань. Збір і обробка цих даних дає змогу зробити висновок про позитивні й негативні тенденції оподаткування, його вплив на темпи інвестування, структурні зрушення у галузях, співвідношення доходів територій, корпорацій, громадян.

Податкове регулювання – один із наймобільніших елементів податкового менеджменту (його складові зображені на рис. 1.4), базисом якого є система економічних заходів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

У сферу податкового регулювання входять не тільки практичні дії щодо нормалізації бюджетно-податкових правовідносин, воно ще є особливою сферою аналітичних наукових досліджень.

Основним принципом податкового регулювання є мінімальне втручання державних органів в економічні процеси (їм делегуються лише ті функції, які не можуть бути забезпечені суб'єктами ринкових відносин).

Податковий контроль є однією із основних функцій податкового менеджменту і важливою умовою його ефективності. Контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп, груп платників податків, територій. Податковий контроль пронизує економіку по вертикалі і по горизонталі, забезпечуючи виконання правових основ оподаткування, встановлених правил податкового обліку і звітності.



**Рис. 1.4. Складові податкового регулювання**

Процес застосування усіх зазначених елементів податкового менеджменту є процесом безперервним і циклічним: економічна інформація, отримана в результаті контролю, в подальшому використовується при складанні прогнозів і є важливою для оперативної роботи органів державної фіскальної служби. Регулювання в управлінні оподаткування неможливо здійснювати, не знаючи результатів поточного контролю, ефективності здійсненн оперативної роботи.

#### **1.4. Роль податкового менеджменту на мікрорівні та його функції**

Податкова система України, яка систематично зазнає еволюційних змін в сфері оподаткування, істотно впливає на функціонування і ділову активність господарюючих суб'єктів. Такі обставини зумовлюють необхідність управління податками на мікроекономічному рівні. Від того, наскільки ефективно підприємство розв'яже податкові проблеми при формуванні стратегії свого розвитку, залежать можливості не тільки його економічного зростання, а й суспільного виробництва в цілому.

Отже, податки є невід'ємним елементом функціонування будь-якого підприємства, що істотно впливає на фінансові результати його діяльності. В сучасних умовах розрахунок і

сплата податкових зобов'язань досить складна і відповідальна процедура. Водночас, крім витрат на податки власники підприємства змушені також витратити значні кошти й на організацію податкового обліку на підприємстві.

Адаптація підприємств до змін податкового середовища, у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу, потребує системного врахування багатьох факторів: державних нормативів, запровадженням нових видів податків (зборів), податкових канікул для окремих суб'єктів господарської діяльності, ринкових механізмів перерозподілу податкового навантаження, внутрішньої організації процесу податкового регулювання, впровадження оптимізаційних моделей і методів управління податками.

Так, оптимізація податкових витрат може здійснюватися за допомогою використання на підприємстві раціональної системи організації податкового обліку.

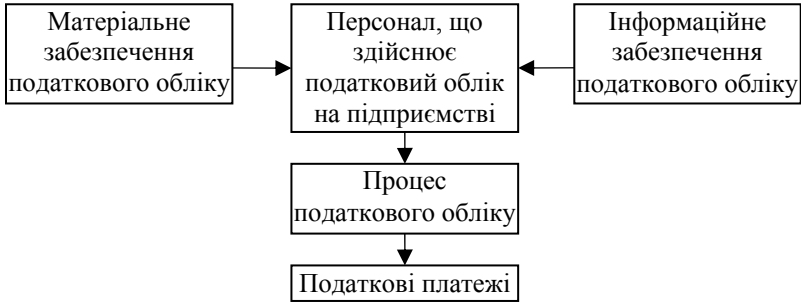
Необхідно також врахувати, що найбільшої ефективності результатів корпоративного податкового менеджменту можна досягти при управлінні не процесом, а системою податкового обліку підприємства, основу якої становить організаційна структура, яка забезпечує ведення податкового обліку на підприємстві.

У систему податкового обліку доцільно включити персонал підприємства, який здійснює податковий облік на підприємстві, ресурсне забезпечення, безпосередньо процес здійснення податкового обліку і його результати – суми податкових платежів, які підлягають сплаті до бюджету і державних цільових фондів (рис. 1.5).

Результатом процесу податкового обліку є суми податкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету і державних цільових фондів у поточному або майбутньому періодах. Таким чином, система податкового обліку включає всі заходи із забезпечення та здійснення процесу податкового обліку на підприємстві.

Отже, корпоративний податковий менеджмент можна визначити як процес управління системою податкового обліку підприємства.

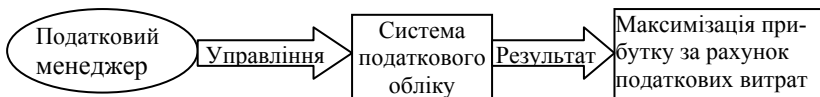




**Рис. 1.5. Система податкового обліку підприємства**

Об'єктом корпоративного податкового менеджменту є система податкового обліку підприємства. Предмет корпоративного податкового менеджменту – організаційне й методичне забезпечення системи податкового обліку підприємства.

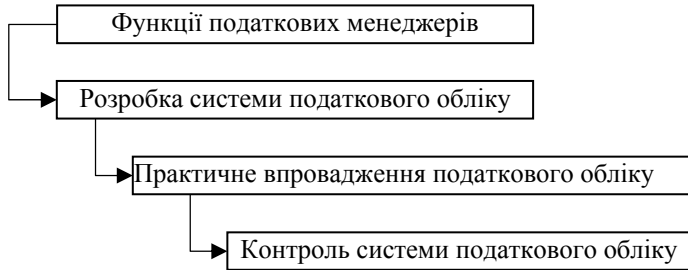
Суб'єктом корпоративного податкового менеджменту на підприємстві є податковий менеджер, основною функцією якого є управління системою податкового обліку на підприємстві з метою максимізації чистого прибутку підприємства за рахунок скорочення податкових витрат (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Схема здійснення заходів корпоративного податкового менеджменту**

Кількість податкових менеджерів на підприємстві визначається різними факторами, які залежать від індивідуальних особливостей підприємства, зокрема: від його фінансового стану, складу структури, що здійснює податковий облік та ін. До основних функцій податкових менеджерів слід віднести наступні (рис. 1.7):

- розробка системи податкового обліку;
- практичне впровадження податкового обліку;
- контроль системи податкового обліку.



**Рис. 1.7. Функції податкових менеджерів**

Вдосконалення організації податкового обліку дає змогу зменшити витрати підприємства, пов'язані з оподаткуванням за рахунок:

- а) зменшення (скорочення) суми податкових платежів;
- б) запобігання видатків на сплату фінансових санкцій, пені пов'язаних з порушенням правил ведення податкового обліку;
- в) одержання додаткового прибутку завдяки збільшенню оборотності капіталу за рахунок недопущення сум податкових переplat, своєчасного одержання бюджетного відшкодування сум податку на додану вартість;
- г) економії витрат на організацію і ведення податкового обліку тощо.

Вирішальним чинником податкового середовища, що визначає економічні наслідки впливу податкових регуляторів на функціонування підприємств, є загальний рівень податкового навантаження і закономірності його зміни.

В управлінні податками на підприємстві необхідно враховувати чинник ринкового перерозподілу податкового навантаження. З позицій мікроекономіки, в умовах конкурентних ринків не має значення, хто оподатковується – виробник чи споживач. Показниками, що визначають співвідношення в розподілі податкового тягаря між різноманітними сторонами ринку, є еластичність попиту і пропозиції. Чим еластичніший попит або чим менш еластична пропозиція, тим більша вага податків для виробників. І навпаки, чим еластичніша пропозиція і менш еластичний попит, тим

більшу частину витрат, що зросли в результаті підвищення податків, сплачують споживачі.

Чинники зовнішнього податкового середовища – взаємний вплив податків, наявність ефекту регресивності, перерозподіл податкового навантаження в ринкових умовах – зумовлюють необхідність розробки ефективного механізму управління податками на промисловому підприємстві. Внутрішнім чинником, що визначає об'єктивну потребу в управлінні податками, є їхній вплив на всі елементи фінансового потенціалу підприємства: доходи, витрати, прибуток, інвестиції.

Ідентифікація зовнішніх і внутрішніх чинників дала змогу обґрунтувати необхідність і критерії оптимізації економічної стратегії підприємства в умовах нестабільного податкового середовища. При цьому під терміном «економічна стратегія» («поведінка», «виробнича стратегія») розуміють заходи, рішення, плани щодо обсягів виробництва товарної продукції, цін, прибутків, витрат, податків, які прийняті на альтернативній основі та характеризують засоби реагування підприємства на зміни податкового середовища при досягненні поставлених цілей.

Ефективній реалізації економічного механізму оптимізації виробничих стратегій сприятимуть коректні методи податкового планування, пов'язані з особливостями оподаткування конкретної операційної діяльності, формуванням функціонального бюджету податкових витрат як складової системи поточних бюджетів підприємства.

Основною метою бюджетування є встановлення економічно обґрунтованої суми прямих і непрямих податкових витрат у розрізі кожного виду продукції, окремих структурних одиниць і по операційній діяльності в цілому, для чого необхідне урахування податкових витрат за місяцями їх виникнення. При розбіжності рівня податкового навантаження за різними видами діяльності виробник, володіючи правом вибору операційної і маркетингової стратегії, має можливість впливати на обсяги та номенклатуру виробленої продукції.

Отже модель оптимізації виробничих рішень з

урахуванням норм прийнятого ПКУ, є складовою економіко-організаційного механізму податкової адаптації промислового підприємства, тобто складовою податкового менеджменту.

Основні функції податкового менеджменту на підприємстві зображені на рис. 1.8.

Отже, основними функціями податкового менеджменту на підприємстві є:

— аналіз зовнішнього податкового середовища, а саме нормативно-правових актів з питань оподаткування;

— прогнозування, яке передбачає розробку податкової стратегії підприємства, а саме: визначення загальної стратегії економічного розвитку підприємства, прогноз зовнішніх податкових умов і пільг;

— податкове планування підприємства, що включає оптимізацію виробничих альтернатив з урахуванням податкового навантаження, бюджетування податкових витрат;

— податковий моніторинг господарських операцій – це постійний оперативний аналіз джерел витрат, податкова експертиза проектів, договорів, а також розробка податкових схем проведення розрахунків, що дає змогу істотно вплинути на базу оподаткування, легально мінімізувати податкові зобов'язання підприємства в конкретних ситуаціях;

— податковий облік і звітність. Його особливості й взаємозв'язки з бухгалтерським обліком створюють інформаційну базу податкового менеджменту;

— контроль виконання рішень у галузі податкового управління. Координація взаємодії різноманітних функціональних структур підприємства, оперативне реагування на правові нововведення і поточну внутрішню ситуацію, регулювання виробничих стратегій, податкових бюджетів спрямовані на досягнення поставлених цілей.



**Рис. 1.8. Основні функції корпоративного податкового менеджменту**

Внутрішні взаємозв'язки податкового менеджменту з операційним і маркетинговим менеджментом, менеджментом персоналу забезпечують узгодженість управлінських рішень. При реалізації окремих функцій податкового менеджменту виникає необхідність установлення зовнішніх зв'язків – із податковими органами й аудиторськими фірмами, органами місцевого самоврядування, іншими суб'єктами господарювання і суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Отже, податковий менеджмент на мікрорівні (корпоративний) – це процес управління податками суб'єктів господарювання – платників податків, що регулює їхні фінансові відносини з державою в процесі перерозподілу доходів підприємств і формування доходів бюджету.

### ***Питання для самоконтролю знань:***

1. Дайте визначення дефініції «податковий менеджмент».
2. В чому полягає мета державного податкового менеджменту?
3. Сформулюйте мету корпоративного податкового менеджменту.
4. Які функції державного податкового менеджменту?
5. Назвіть елементи податкового менеджменту.
6. Що є об'єктом корпоративного податкового менеджменту?
7. В чому заключається податковий моніторинг господарських операцій?
8. Які функції корпоративного податкового менеджменту?
9. В чому полягають функції податкових менеджерів?
10. Які установи належать до органів, що здійснюють регулювання в сфері оподаткування?
11. В чому полягає правове забезпечення створення та функціонування податкової системи держави?
12. Назвіть основні чинники зовнішнього податкового середовища.

## ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

### Ключові поняття та терміни

*податкова система*  
*система оподаткування*  
*податкова політика*  
*платники податків*

*податкове навантаження*  
*податковий механізм*  
*оптимальна податкова система*  
*фіскальна служба*

### 2.1. Характеристика та склад податкової системи України

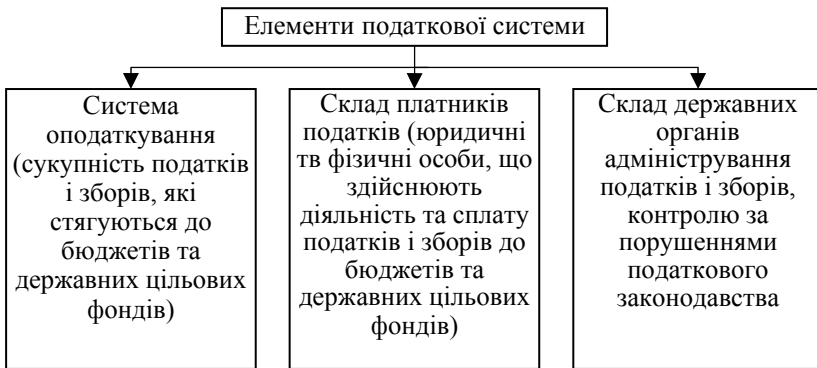
Податкова система в Україні виникла разом із становленням незалежності в країні у 1991 році і перебуває в процесі постійного розвитку та удосконалення. Часті зміни у законодавстві є однією з найскладніших проблем сучасного податкового адміністрування.

Взагалі ж розвиток податкової системи в Україні до сьогодні можна поділити на три етапи: на першому етапі порядок податкового адміністрування встановлювався в локальних законодавчих актах: Законі «Про прибуток» [12], Законі «Про податок на додану вартість» [13], Декреті КМУ «Про прибутковий податок з громадян» [14], а на другому етапі, який почався з 2001 року, був прийнятий Закон «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [15], який уніфікував правила адміністрування для всіх податків та зборів. Третій етап розпочався із прийняття у грудні 2010 року Податкового Кодексу України [1].

Під податковою системою, звичайно, розуміють сукупність елементів її функціонування: системи оподаткування, склад платників податків та склад органів адміністрування податків та контролю за дотриманням податкового законодавства. Елементи податкової системи наведені на рис. 2.1.

При визначенні терміну «податкова система», як об'єкта державного податкового менеджменту, важливо розмежувати

два підходи до його розуміння. По-перше, податкова система – це сукупність податків і податкових платежів, які законодавчо закріплені в Податковому кодексі. По-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків, а також інструменти контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства.

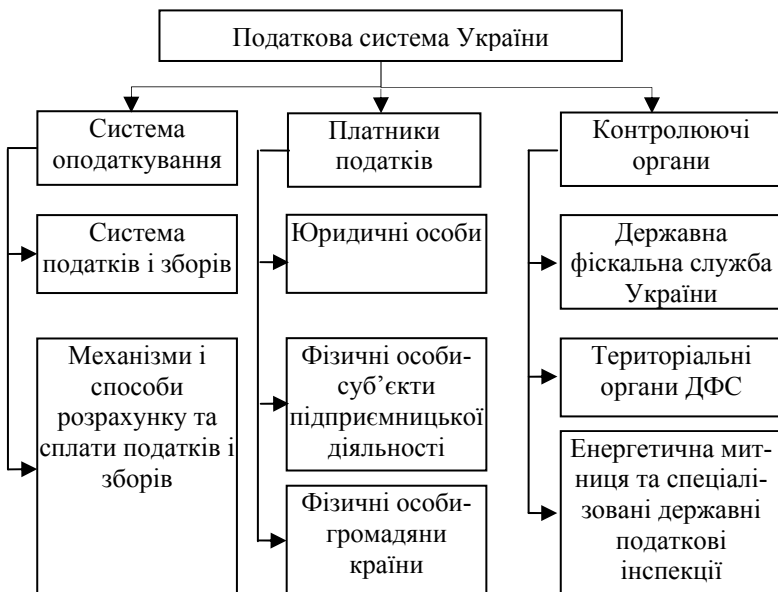


**Рис. 2.1. Елементи податкової системи**

Таким чином, під поняттям «податкова система» варто розуміти сукупність встановлених чинним законодавством податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, що характерні для обраної системи оподаткування в державі, платників податків, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів. Структура податкової системи України зображені на рис. 2.2.

Зміст і структура податкової системи визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її самостійно, відповідно до завдань соціально-економічного розвитку кожної країни. Через податки, збори, податкові пільги і фінансові санкції, принципи, форми і методи оподаткування, обов'язки і відповідальність, які є основними складовими податкової системи, держава ставить єдині вимоги до ефективного господарювання в Україні.





**Рис. 2.2. Структура податкової системи України**

В системному підході управління податковою системою, як об'єктом державного податкового менеджменту, доцільно визначити схему впливу на податкову систему, який досягається через прийняття уповноваженими органами правових актів у сфері оподаткування (рис. 2.3).

До уповноважених органів у сфері податкового менеджменту можна віднести:

а) органи, уповноважені ухвалювати нормативно-правові акти у сфері оподаткування: Верховна Рада України (закони, постанови), Президент України (укази і розпорядження), КМУ (постанови, розпорядження), органи місцевого самоврядування (розпорядження, рішення), НБУ (постанови), міністерства і відомства (накази).

б) органи, які беруть участь у розробці нормативно-правових актів у сфері оподаткування – Верховна Рада України, КМУ, НБУ, міністерства і відомства, органи місцевого самоврядування. До складу цих органів слід також віднести

суб'єкти, які проводять дослідження у податковій сфері з метою внесення змін до нормативно-правових актів (Національна академія наук, науково-дослідні інститути, Державна фіскальна служба України, незалежні експерти тощо);



**Рис. 2.3. Податкова система як об'єкт податкового менеджменту**

в) органи, які надають роз'яснення у сфері податкового законодавства (податкові та митні органи, органи Пенсійного фонду України).

Уповноважені органи, виходячи з результатів аналізу сучасного стану економіки та потреб суспільства, беруть участь у розробці концепції розвитку податкової політики держави і на цій основі висувають пропозиції щодо внесення змін до чинного податкового законодавства.

Важливим елементом будь-якої податкової системи є принципи її побудови, які розробляються, базуючись на загальних принципах оподаткування, вироблених фіскальною теорією і практикою. Основні принципи податкової системи визначені ст. 4.1. ПКУ й наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

## Принципи податкової системи України

№ з/п	Назва	Зміст
1	2	3
1	Загальність оподаткування	Кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені податки та збори, платником яких вона є
2	Рівність усіх 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
3	Невідворотність відповідальності	Настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства
4	Презумпція правомірності рішень платника податку	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 прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу
5	Фіскальна достатність	Встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями
6	Соціальна справедливість	Встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків
7	Економічність оподаткування	Встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування
8	Нейтральність оподаткування	Встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків

продовження табл. 2.1

1	2	3
9	Стабільність	Зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року
10	Рівномірність та зручність сплати	Встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджет-тів для здійснення витрат бюджету та зручно-сті їх сплати платниками
11	Єдиний підхід до встановлення податків та зборів	Визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку

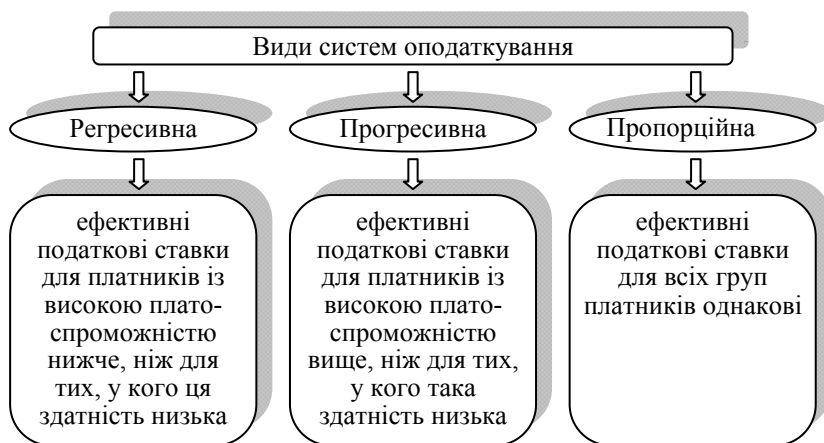
Складено на підставі ст. 4.1. ПКУ

Характерною ознакою чинної податкової системи України є наявність однакових елементів у базах нарахування різних податків, що зумовлює їх взаємозв'язок. Так, фонд оплати праці є базою для нарахування соціальних зборів (єдиного соціального внеску), він зменшує базу для нарахування податку на прибуток і збільшує базу для нарахування ПДВ. У такій ситуації маніпулювання окремими податковими параметрами впливає на зміну інших: зменшення ставок соціальних нарахувань на заробітну плату призводить, з одного боку, до зменшення ПДВ, з другого – до збільшення податку на прибуток.

## 2.2. Система оподаткування

Система оподаткування є однією зі складових податкової системи держави. Відомі різні системи оподаткування: регресивна, пропорційна і прогресивна (зображені на рис. 2.4).

Система оподаткування є регресивною, якщо ефективні (економічні) податкові ставки (відношення сплаченої суми податку до поточного доходу) для платників із високою платоспроможністю нижче, ніж для тих, у кого ця здатність низька. Прогресивна система оподаткування характеризується тим, що ефективні податкові ставки для платників із високою платоспроможністю вище, ніж для тих, у кого така здатність низька. І нарешті, система оподаткування є пропорційною, якщо ефективні податкові ставки для всіх груп платників однакові. Таким чином, застосування ефективних податкових ставок визначає характер структури оподаткування.



**Рис. 2.4. Види систем оподаткування**

Сучасні системи оподаткування різних країн світу мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Така різноманітність податків пов'язана із бажанням врахувати розбіжності в платоспроможності платників, зробити процес оподаткування в цілому психологічно прийнятним, відобразити розмаїття форм доходів, вплинути на споживання і нагромадження.

Система оподаткування – сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і внесків до

державних цільових фондів, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку. Нормами ПКУ передбачено поділ податків і зборів на загальнодержавні та місцеві (рис. 2.5). При цьому до місцевих належать податки та збори, котрі є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Вони встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ.



**Рис. 2.5. Структура системи оподаткування в Україні**  
Складено на підставі ПКУ

За інформацією, наведеною Гречаною С.І. [16] в Україні до прийняття Податкового кодексу справлялись 42 податки та збори, що було одним з найвищих показників у світі та мало негативні наслідки: дороге адміністрування, складність оцінки впливу на економіку та створення сприятливого ґрунту

для корупції. Тепер національна податкова система України складається з 22 податків і зборів, що також більше порівняно з іншими європейськими країнами. Так, в Норвегії і Швеції сплачуються – по 4 вида податків, у Грузії – 6, у Німеччині та Нідерландах – по 9, у Польщі – 12, в Естонії – 16. Авторка також зазначає, що на здатність підприємств до самоорганізації впливає не тільки кількість податків, але й частота їх сплати до бюджету, що збільшує їх сукупну масу пропорційно періодичності. Тому в рейтингах економік та оцінках експертів для порівняння використовується саме цей показник.

Податки відображають складні економічні відносини, а тому мають бути адекватними цим відносинам. У протилежному випадку вони не зможуть повною мірою виконувати покладені на них функції. Це основна вимога, яка ставиться перед побудовою ефективної податкової системи.

### **2.3. Ретроспективний погляд на створення оптимальної податкової системи**

Основоположниками у дослідженнях ефективної податкової системи вважають У. Петті та А. Сміта. Однією із перших наукових праць, присвячених питанням оподаткування став «Трактат про податки та збори» (1662 рік) першого професійного економіста Вільяма Петті. Робота носила теоретичний характер, сам податок автором практично не аналізувався. Досліджувалися питання визначення об'єкта та оцінки бази оподаткування, порівнювалися переваги та недоліки різних видів оподаткування. В. Петті вперше сформулював основні принципи, на яких повинно базуватися оподаткування – пропорційність, відсутність податкової дискримінації, простота та прозорість розрахунку і сплати, неприпустимість подвійного оподаткування та узгодження його із державними витратами, необхідність застосування системи штрафних санкцій за порушення податкового законодавства [17, с. 67]. Системність у наукові погляди з питань податків та оподаткування вніс англійський економіст Адам Сміт, який у своїх працях визначив податки як впорядковане та систематичне вилучення державою

частини доходів у господарюючого суб'єкта. На думку Сміта, держава, яка запроваджує податки повинна переслідувати як власні інтереси так і інтереси своїх підданих. Вирішення цієї проблеми він обґрунтував у своїх п'яти принципах, які отримали назву «Декларації прав платників»: принцип господарської незалежності та свободи платника податків, який базується на праві приватної власності та є найголовнішим. Наступні 4 принципи є похідними від нього:

— принцип справедливості – полягає у запровадженні обов'язку усіх громадян сплачувати податки співмірно величині отримуваних доходів;

— принцип визначеності – вид податку, його сума, умови та терміни сплати повинні чітко регламентуватися та наперед відомі платнику;

— принцип зручності – податки повинні стягуватися у такий час та спосіб, який є найбільш вигідним та зручним для платників;

— принцип економії – вимагає створення такої системи адміністрування при якій би витрати на збір податків були меншими за податкові надходження та яка б виключила додаткові побори з боку державних чиновників.

Сміт гостро критикував податки на капітал, справедливо зауважуючи, що високі ставки таких податків будуть сприяти відтоку капіталу, що у свою чергу, підриватиме економічний потенціал країни через зменшення надходження податків до скарбниці. Недоліки непрямого оподаткування він вбачав у тому, що податки на споживчі товари стимулюють ріст заробітної плати, як наслідок – зростають витрати а прибуток зменшується. Основним об'єктом для оподаткування ним вважалася земельна рента. У зовнішній торгівлі Адам Сміт заклав основи економічної школи фрітрейдерства, що відстоювала принципи вільної торгівлі. В основі вчення лежить твердження про те, що багатство народу полягає не у володінні золотом та сріблом, а у здатності виробляти товари та послуги. На думку Сміта, країна повинна експортувати такі товари, у виготовлені яких має абсолютну перевагу, тобто на її території



на виробництво одиниці продукції витрачається менше праці порівняно із іншими країнами. Втручання держави в зовнішньоекономічні процеси за Смітом можливе лише у випадках захисту національних інтересів. Основне завдання податкової системи вбачалося Смітом у збільшенні багатства народів, яке стане джерелом поповнення доходів держави.

Теорію оподаткування А. Сміта завершив у своїх працях інший представник англійської політекономії Д. Рікардо. У своєму трактаті «Початки політичної економії і податкового обкладання» він ставить перед собою завдання з'ясувати можливість ефективного розподілу податкового тягаря між усіма верствами населення за умови забезпечення економічного розвитку. Податки він визначав як частку продукту землі та праці країни, яка надходить у розпорядження уряду. Як і його попередник, Рікардо був активним противником оподаткування капіталу, зазначаючи, що при збільшенні рівня державного споживання за незмінності обсягів виробництва податковий тягар падатиме на капітал, тим самим підриваючи його інвестиційні можливості та скорочуючи виробництво. На думку Рікардо, непрямі податки скорочують споживання, збільшують затрати виробництва та підривають його потенціал до розширення. Він одним із перших висунув думку про необхідність запровадження прогресивного оподаткування доходів, випередивши своїх колег-економістів на півстоліття. У сфері зовнішньої торгівлі Д. Рікардо розвинув теорію порівняльних переваг. Країна може імпортувати будь-який товар, навіть маючи змогу виробляти його самостійно і з невеликими затратами, якщо інші товари вона виробляє ще з більшою ефективністю.

У економічному трактаті Джона Стюарта Мілля «Основи політичної економії з деякими їх додатками до соціальної філософії», було обґрунтовано основні засади податкової теорії послуг. Основною тезою тут виступало твердження про те, що кожна людина зобов'язана віддавати державі частину свого доходу в обмін на отримувану від неї допомогу та підтримку. Значний внесок Д. Міль здійснив у сфері податкового

оподаткування громадян країни, вперше обгрунтувавши необхідність введення неоподаткованого мінімуму який, на його думку, мав би дорівнювати певній величині, що необхідна для проживання. Основний податковий тягар, на думку Мілля, повинен був впасти на доходи рантє, землевласників та заможних громадян. Для більш ефективного оподаткування їх доходів він запропонував запровадити податок на витрати, пов'язані із престижним споживанням (купівля будинків, яхт, дорогих екіпажів). Вважаючи, що початкові умови будь-якої людини на старті її життєвого шляху мають бути рівними, Міль був активним прихильником податків на спадщину та підкреслював, що отримані суми від цього виду податків повинні направлятися на різні соціальні потреби.

Надалі вченими був розроблений ряд теорій економічного регулювання (кейнсіанська теорія, неокласична теорія: теорія економіки пропозиції й монетаризм, неокейнсіанська теорія), у яких основи побудови оптимальної податкової системи інтерпретувалися по-різному. Наприклад, кейнсіанська теорія виходила з пріоритету прогресивного оподаткування, а теорія економіки пропозиції ґрунтувалася на зниженні ставок податків.

Вчені відзначають, що нині не існує єдиної істинно правильної теорії економічного регулювання. У багатьох зарубіжних країнах взаємодіють три основні концепції: кейнсіанська з різними варіаціями, теорія економіки пропозиції й монетаризму. Таким чином, на кожному етапі соціально-економічного розвитку держав концепції оподаткування трансформуються в залежності від цілей і функцій, що покладаються на податкову систему.

## **2.4. Побудова оптимальної податкової системи**

Науково-методологічне забезпечення побудови та впровадження ефективної моделі податкової системи, окрім дослідження сутності і змісту дефініції податків, передбачає визначення принципів, на яких повинна базуватися податкова система, та основних критеріїв оцінки ефективності цієї

системи, яка є сукупністю податків, зборів та інших платежів, що стягуються з платників – юридичних та фізичних осіб, і функціонування якої є результатом прояву дій держави у сфері встановлення, правового оформлення та організації збору податкових платежів.

Сьогодні, коли предметом широкої дискусії з приводу податкової політики виступають принципи стабільності та гнучкості, врахування здобутків фінансової науки минулого має неабияке практичне значення та використовується сучасними науковцями при формуванні певних груп принципів оподаткування. Зокрема, автори Юрій С., Крисоватий А., Кошук Т.А. вказують на те, що оптимальне оподаткування має базуватися на наукових основах побудови фіскальних взаємовідносин платників податків та держави [18]. Їх реалізація базується на встановленні принципів резидентства і територіальності для обґрунтування стратегії та тактики прямого оподаткування та принципів місця призначення та країни походження – для непрямого оподаткування.

В.П. Вишневський у монографії «Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики» виокремлює сучасні принципи оподаткування, які повинні враховувати:

- нову роль держави у змішаній економіці;
- особливості демократичного механізму прийняття фіскальних рішень;
- трансформацію податкової бази;
- витрати, пов'язані з організацією процесу справляння податків [19].

Комплексне поєднання фундаментальних постулатів і врахування сучасної практики оподаткування дозволяє систематизувати принципи побудови податкової системи і встановити взаємозв'язок із принципами оподаткування (рис. 2.6).



**Рис. 2.6. Класифікація принципів побудови податкової системи**

Щодо групи фіскально-бюджетних принципів, то можна помітити, що такі з них, як достатність, еластичність, здатність до збільшення, характеризують бюджетоутворюючий потенціал податкової системи. Дана група принципів лише підтверджує основне завдання податкової системи – залучити доходи для фінансування державних витрат.

Економічна ефективність окремого податку зумовлює якомога більшу його нейтральність щодо вибору варіанта

ринкової поведінки. Критерій нейтральності оподаткування зумовлює рівновеликість податкових стягнень незалежно від сфер вкладення капіталу. Тому критерій економічної нейтральності значною мірою віддзеркалює найважливіший аспект ефективності податкової системи. З цією метою податки поділяються на такі, що впливають на мотивацію учасників економічного життя, спонукаючи їх вибирати рішення, що відрізняються своєю ефективністю від тих, які б були прийняті за умови відсутності даних податків, та такі, що не спричиняють мотиваційних дій щодо платника податків.

Серед критеріїв оподаткування, які характеризують вплив податків на економіку в цілому, знаходиться й критерій гнучкості – здатність податку адекватно реагувати на динаміку макроекономічних процесів.

Так, прогресивний податок на прибуток підприємств, виконуючи роль вбудованого стабілізатора, спроможний бути одним з факторів, що впливають на зміну циклу ділової активності. У той же час акордні податки, тобто ті, які передбачають виплату твердих фіксованих сум в раніше обумовлений час, незалежно від будь-яких змін обставин, не здатні бути гнучкими. Якщо прогресивні податки на прибуток, дохід, споживання, реагуючи на економічний цикл, викликають зміни в бажаному напрямі, то регресивним податкам відповідають протилежні напрями впливу. Практичне забезпечення гнучкості податкової системи необхідне, але досить складне завдання, оскільки потрібно, щоб така гнучкість забезпечувала не лише адекватну спрямованість на зміни, але й їх своєчасність.

Ряд принципів, які входять до групи організаційних, доцільно об'єднати такою їх характеристикою, як транспарентність, що передбачає чіткість, простоту, визначеність, прозорість та наочність оподаткування. Тобто існує можливість ще більш високого рівня узагальнення, спрощення попередньо впорядкованого переліку принципів оподаткування. Таким чином, цей перелік може представляти ті параметри оподаткування, які мають критично важливе

значення, характеризуючи оптимальну податкову систему. Проведений аналіз принципів оподаткування дає можливість запропонувати й напрями досягнення таких характеристик (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристика оптимальної податкової системи

Характеристика	Напрями досягнення
Дохіднофоруємість	Запровадження схем, які забезпечують стабільність доходів; оптимізація співвідношення між прямими та непрямими податками; орієнтація на податки, еластичність яких не знижується
Ефективність	Розширення податкової бази; застосування відносно невисоких та одноманітних ставок; мінімальні пільги
Справедливість	Реалізація справедливості по горизонталі та вертикалі; вдосконалення політики витрат (трансферти, виплати на соціальні послуги, адресна допомога)
Транспарентність	Адаптація податкового законодавства до національних умов господарювання; зведення до мінімуму поправок до податкових законів та їх завчасність

Враховуючи наведене, можна дійти висновку, що метою державного податкового менеджменту є забезпечення створення та функціонування оптимальної податкової системи.

Проблема розробки оптимальної податкової системи виникла одночасно з появою податків, однак і зараз немає єдності підходів до її вирішення.

У зв'язку з цим відрізняються і підходи вчених до визначення критеріїв оптимальності податкової системи. Зокрема, дискусійним є питання про дотримання принципу рівності в системі оподаткування держави, висловлюються думки, що цей принцип викликає ефект дестимулювання господарської діяльності платників податків.

Фахівці до принципів побудови оптимальної податкової системи в Україні відносять наступні (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Принципи побудови оптимальної податкової системи в Україні**

Сучасна теорія та практика сформуvala загальні фундаментальні принципи побудови податкових систем:

Принцип вигоди – втрата добробуту в результаті сплати податку повинна бути еквівалентною для платників з тими вигодами (суспільними благами), які вони отримують від держави (теорія Ліндаля).

Рівновага «податки – суспільні блага» виникає в тому випадку, якщо податкові затрати на одиницю фінансованих державою суспільних благ та трансфертних платежів здійснюється з граничною вигодою для конкретного платника. Дослідження проводиться через коефіцієнт залежності суспільних благ (СБ) і трансфертних платежів (ТП) та податкових надходжень (ПН)

$$K_{\text{залежності}} = \frac{(СБ + ТП)}{ПН} \quad (2.1)$$

Чим вище значення даного коефіцієнта, тим краще зберігається принцип вигоди.

У відповідності з теорією Ліндаля, частка індивіда у фінансуванні суспільного блага (податкова ціна граничної одиниці суспільного блага) повинна повністю відповідати граничній корисності суспільного блага для даного індивіда.

Принцип адміністративної зручності – податкова система повинна бути максимально зручною як для держави та її органів, так і для платників податків. Сума податкових надходжень, яка йде на організацію процесу оподаткування, повинна бути мінімальною.

Принцип платоспроможності – стягнення податків повинно відповідати рівню доходу або майновому стану платника податків. З цим принципом пов'язані горизонтальні та вертикальні рівності в оподаткуванні. Горизонтальна рівність передбачає, що платники податків з однаковою платоспроможністю та податковою базою сплачують однакові податкові суми. Вертикальна рівність досягається у разі, якщо платники податків з різною платоспроможністю сплачують різні за обсягом суми, що диференціюються згідно з певними етичними принципами соціальної справедливості.

Принцип встановлення визначальної бази для затвердження конкретного рівня оподаткування – податкові надходження повинні забезпечувати такий обсяг фінансових ресурсів держави, який необхідний для виконання покладених на неї функцій. Основою для встановлення рівня оподаткування є соціально-економічна доктрина держави (величина суспільних благ і трансфертних платежів, оплату яких гарантує держава).

Теорія оптимальних податків не орієнтована на деякий загальний принцип оподаткування, а оцінює податкову систему, виходячи виключно з впливу останньої на загальний економічний добробут. З позицій даної теорії вченими проведено ряд досліджень, які оцінюють вплив податків на економічне зростання шляхом регулювання ставок податків (на капітал, працю та споживання) та структури податкової системи з метою прискорення темпів економічного зростання.



Світова практика побудови податкової системи пішла таким шляхом:

— непрямі податки еволюціонували до єдиного, рівномірно розподіленого податку на додану вартість, який не переобтяжує жодну групу товарів та не деформує фінансові пропорції в економіці;

— склалося одноманітне прибуткове обкладення корпорацій-підприємств, зобов'язаних публічною звітністю;

— все більшу роль у фінансових процесах та оподаткуванні стали відігравати особисті доходи громадян.

Оподаткування не може розглядатися ізольовано від ролі держави в економіці в цілому та завдань фінансової політики зокрема. Країна, що будує власну податкову систему та ставить на меті, щоб остання була ефективною, справедливою, зручною та економною повинна в повній мірі використовувати надбання світової фінансової та економічної науки.

Завдяки тому, що у вітчизняної науки з'явилися можливості застосовувати принципи оподаткування, обґрунтовані в роботах всесвітньо відомих економістів, були переглянуті підходи до визначення критеріїв ефективності податкової системи. Визначилася її основна мета – побудова соціально орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки та інтеграція до європейської спільноти.

## **2.5. Податкова політика. Необхідність управління в сфері оподаткування**

Слід зазначити, що фахівці по-різному характеризують поняття податкової політики, розуміючи під ним управлінські рішення, заходи, відносини, акти, дії держави у сфері податків. Лаконічне тлумачення податкової політики сформульовано О.Д. Василюком: податкова політика – це сукупність заходів держави у сфері побудови податкової системи і мобілізації податків до бюджету [20]. Державну податкову політику розглядають як систему заходів із залучення фінансових ресурсів до державного бюджету й державних цільових фондів, що передбачають здійснення обов'язкових платежів та

відрахувань [21, с. 311]. Також є позиція, згідно з якою, податкова політика – це діяльність держави у сфері запровадження правової регламентації та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів держави” [22, с. 74]. Правове тлумачення податкової політики наведено В. П. Печуляком, який під податковою політикою розуміє постійну, організовану, системну й цілеспрямовану діяльність (бездіяльність) компетентних державних органів щодо засобів, методів і форм організації системи мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та інших цільових фондів, а також їх правову регламентацію з метою забезпечення збалансованості державного бюджету та стимулювання економічного розвитку країни [23, с. 27].

Я. Литвиненко під податковою політикою розуміє систему відносин, що складаються між платником податку і державою, а також стратегію їхніх дій у різних умовах господарювання та економічних систем [24].

Автори С. Юрій, Й. Бескид вважають, що «податкова політика – це діяльність держави в сфері встановлення, правового регламентування та організації збору податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів» [18].

На думку А. Соколовської, податкова політика полягає у встановленні та зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури, об’єктів, суб’єктів оподаткування, пільг, тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання» [25].

Автори Ю. Іванов, О. Тищенко висловлюють власне трактування: «Податкова політика – це сукупність заходів для встановлення нових і скасування чинних податків та інших надходжень до бюджету, зміни ставок, об’єкту оподаткування, податкової бази з метою забезпечення фінансових потреб держави на основі дотримання балансу економічних інтересів держави та платників податків» [26].

Таким чином, поняття «податкової політики» повинне

включати в себе всі напрями підходів до визначення для того, щоб більш точно висловити сутність податкової політики. Адже це складний і багатогранний процес, який не обмежується сферою застосування, а також включає в себе функціональні можливості та стратегічні орієнтири.

Зважаючи на особливості підходів різних вчених до дефініції поняття «податкова політика», можна навести узагальнююче визначення цього поняття. Таким чином, податкова політика – це сукупність основних напрямів розвитку держави, які можуть бути здійснені в межах податкової системи за допомогою різноманітних податкових інструментів і важелів впливу на платників податків.

Слід відмітити, що найбільша відповідальність податкової політики полягає у впливі на систему оподаткування, на функціонування і ділову активність підприємницьких структур, тобто на ту ланку господарської діяльності, де створюється фінансовий потенціал країни. Це потребує запровадження виваженої податкової політики на основі збалансування інтересів держави і господарчих суб'єктів.

Отже, податкова політика – це система заходів держави у сфері встановлення і стягнення податків для забезпечення сталої фінансової бази держави, необхідної для виконання функцій, делегованих їй суспільством, та які відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку. Проведення такої діяльності ґрунтується на обліку податкових надходжень від окремих платників податків, що, в свою чергу, обумовлює, з одного боку, необхідність своєчасного нарахування та сплати податків, а з іншого – необхідність постійного адміністрування цього процесу, від обліку платників податків до примусового стягнення боргів, тобто управління податками як на мікро-, так і на макроекономічному рівні.

Сучасне суспільство домоглося перетворення податків із суто фіскального державного заходу на важливий економічний, соціальний та політичний фактор. Реальне використання суспільних благ, забезпечення яких здійснює держава, є головною причиною, що повинна спонукати кожну людину

сплачувати податки. Їх витрачають не тільки на утримання державних інституцій, а й на охорону здоров'я, освіту, розвиток культури, захист навколишнього середовища, на субсидії найбіднішим регіонам країни і найбіднішим громадянам тощо.

Відомі три види податкової політики (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Види податкової політики**

Ступінь державного втручання в економіку характеризується типом податкової політики (високий рівень оподаткування, низький рівень оподаткування, істотний рівень оподаткування), який залежить від обраної моделі економічного розвитку держави («ліберальна» модель, «соціально орієнтована» модель) і типу бюджетної політики (бюджет за можливостями (бездефіцитний) і бюджет за потребами (дефіцитний)). Отже, податкова політика визначається на основі загальної тенденції розвитку економіки держави.

Більшість дослідників зауважують, що податкова політика реалізується через податковий механізм, який є системою форм та методів управління податковою системою. На практиці застосування широкого арсеналу різних власних інструментів (податкових ставок, способів оподаткування,

одаткових пільг) – це економічні прояви податкового механізму.

Юридичне втілення результатів дії податкового механізму здійснюється через податкове законодавство (податкове право), яке визначає перелік податків та зборів, що справляються в країні, склад платників податків, органів та порядок адміністрування й контролю податків і зборів.

У разі необхідності за допомогою нормативних актів здійснюються відповідні коригування податкової системи.

Цілі проведення податкової політики:

а) фіскальна (або її називають бюджетною);

б) економічна (визначення оптимального розподілу податкового навантаження).

Виділяють такі типи бюджетно-податкової політики:

а) дискреційна фіскальна, яку можна поділити на таку:

— стримуючу;

— стимулюючу;

б) недискреційна фіскальна (політика «вмонтованих стабілізаторів»).

Дискреційною політика називається тоді, коли уряд свідомо вносить зміни до податкової системи і витрат бюджету з метою впливу на реальний валовий внутрішній продукт (ВВП), зайнятість, інфляцію. Таким чином, при проведенні дискреційної політики зміни у податковій системі залежать від рішень уряду. Дискреційна політика може бути стимулюючою і стримуючою.

Вважається, що стимулюючу політику доцільно проводити при економічному спаді. У сфері податків вона передбачає зменшення податкових вилучень з доходів громадян із метою збільшення попиту.

Стримуюча бюджетно-податкова політика доцільна тоді, коли економіка знаходиться в стані надмірного підйому, і попит перевищує пропозицію. У такому випадку виникає інфляція попиту, і з'являється необхідність обмеження споживчих витрат населення. Це можна зробити або зменшуючи витрати бюджету, або збільшуючи податкові вилучення шляхом підвищення ставок оподаткування чи раціоналізації податкових пільг.

Недискреційна бюджетно-податкова політика, або політика «вмонтованих стабілізаторів», базується на

припущенні, що податкова система сама по собі має здатність автоматично впливати на економічний цикл, тому що навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються при зростанні ВВП і зменшуються при його спаді, тобто має місце стабілізуючий ефект. Найбільш високий ефект досягається при прогресивній податковій системі, що передбачає збільшення податкових вилучень поряд зі збільшенням доходів. Поняття «податки – вмонтовані стабілізатори» ввів Дж. М. Кейнс.

Звичайно, держава не може дотримуватися тільки одного типу податкової політики. Необхідно поєднувати всі три її типи (політика максимальних податків, економічного розвитку та політика розумних податків) залежно від соціально-економічної ситуації та завдань, що ставляться перед суспільством.

Склад заходів корпоративного податкового менеджменту залежить від форми податкової політики підприємства, яке фахівці трактують по-різному.

Так, наприклад, А. Чудаков і В. Щербаков визначають податкову політику підприємства як: «складову частину загальної політики управління прибутком підприємства, що полягає у виборі найбільш ефективного варіанта сплати податків при альтернативних напрямках господарської діяльності й пов'язаних з нею операцій». В. Муравйов пов'язує реалізацію податкової політики з податковим плануванням підприємства, вважаючи її «формою реалізації податкової ідеології й податкової стратегії підприємства в розрізі найбільш важливих аспектів діяльності в області податкового планування й на окремих етапах її здійснення», Є. Железнікова має на увазі під податковою політикою: «сукупність запропонованих організаційно-правових рішень» [26].

Враховуючи безпосередній вплив податкових платежів на капітал підприємства, можна погодитися із ствердженням В. Щербакова й А. Чудакова про те, що податкова політика підприємства є складовою загальної політики управління прибутком. Тому податкова політика має відображати методику планування, обчислення і сплати податкових платежів, що застосовується суб'єктом господарювання і обирається власником на його розсуд.

До того ж термін «податкова політика» слід трактувати

на основі загального визначення терміна «політика» під яким, зокрема, розуміють «спосіб дій кого-небудь, спрямований на досягнення чого-небудь, який визначає ставлення до кого, до чого-небудь».

Таким чином, податкову політику на мікрорівні можна визначити як систему проведених підприємством в галузі податкового обліку заходів, що виражає варіанти (сценарії) його поведінки у взаєминах з державою з питань обчислення та сплати податкових платежів.

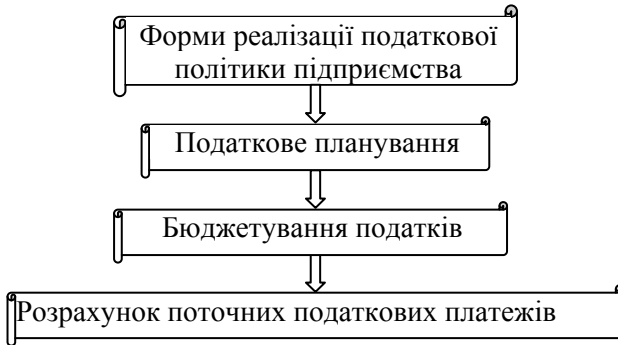
Керівництво підприємства може вибрати кілька варіантів поведінки в податкових взаєминах з державою:

1. «Обережний». Керівництво підприємства не вступає в конфлікт із органами контролю з питань їхньої оцінки правомірності ведення податкового обліку. Дії підприємства виражаються в погодженні з будь-якими фіскальними позиціями органів контролю щодо коректності ведення податкового обліку; за результатами податкових перевірок без оскарження сплачуються всі фінансові санкції.

2. «Зважений». Керівництво підприємства вважає можливим вступити в конфлікт із органами контролю щодо оцінки правомірності здійснення податкового обліку тільки у випадку впевненості в позитивному результаті. Податковий облік ґрунтується на дотриманні норм податкового законодавства, за результатами перевірок органів контролю оскаржуються тільки не відповідні законодавству (на думку підприємства) суми фінансових санкцій.

3. «Ризиковий». Керівництво підприємства готове вступити в конфлікт із органами контролю щодо оцінки правомірності податкового обліку незалежно від упевненості в успішному результаті вирішення конфліктної ситуації. В питаннях ведення податкового обліку підприємство орієнтується тільки на встановлені законодавством нормативні акти, ігнорує будь-якою мірою не відповідні законам роз'яснення органів контролю, оскаржує результати перевірок, які не відповідають законодавству.

Форми реалізації податкової політики наведені на рис. 2.9.



**Рис. 2.9. Форми реалізації податкової політики підприємства**

З цього рисунку видно, що розрахунок поточних податкових платежів виступає першочерговою, обов'язковою формою реалізації податкової політики і використовується разом з бюджетуванням податків і податковим плануванням. Податкове планування є найбільш складною формою реалізації податкової політики підприємства, яка може застосовуватися разом з бюджетуванням податків і розрахунком поточних податкових платежів.

Сценарії поведінки підприємства в податкових взаєминах з державою впливають на вибір системи заходів, що проводяться у сфері податкового обліку. Так, за «обережного» варіанта поведінки впровадження заходів податкового планування малоімовірно, оскільки механізм оптимізації оподаткування в деяких випадках сприймається органами контролю як ухилення від сплати податків і передбачає певні дії щодо відстоювання правомірності його застосування. За «зваженого» варіанта поведінки підприємство буде, як правило, використовувати тільки найбільш безпечні з погляду привернення уваги органів контролю варіанти оптимізації оподаткування, за «ризикованого» – будь-які законні варіанти.

Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження на платника податків.

Податкове навантаження – це частина доходу фізичних і юридичних осіб, що централізовано стягується з фізичних і юридичних осіб та перерозподіляється через державний



бюджет.

Для його виміру використовують кілька показників. Податкове навантаження визначається на макрорівні та на мікрорівні.

На макрорівні податкове навантаження визначає частка податкових надходжень  $\Pi_1$  до бюджету ВВП

$$\Pi_1 = \frac{ПБ}{ВВП} \times 100\%, \quad (2.2)$$

де  $ПБ$  – податкові надходження до бюджету;

$ВВП$  – валовий внутрішній продукт.

Податкове навантаження на мікрорівні (на рівні підприємства) визначається наступними показниками:

а) часткою податкових виплат підприємства  $\Pi_2$  у загальній сумі прибутку

$$\Pi_2 = \frac{ПВ}{БП} \times 100\%, \quad (2.3)$$

де  $ПВ$  – податкові виплати підприємства;

$БП$  – балансовий прибуток підприємства;

б) часткою податкових виплат підприємства  $\Pi_3$  в обсязі продажів

$$\Pi_3 = \frac{ПВ}{Пр} \times 100\%, \quad (2.4)$$

де  $Пр$  – обсяг продажів підприємства.

В таблиці 2.3 наведені основні показники щодо податкового навантаження в Україні протягом 2015-2019 років.

Таблиця 2.3

Податкове навантаження в Україні у 2015-2019 роках

Показники	Роки				
	2015	2016	2017	2018	2019
Податкові надходження до Зведеного бюджету України (млрд грн)	507,6	650,8	828,2	986,3	1070,3
ВВП (млрд грн)	1988,5	2385,4	2983,9	3560,6	3974,6
Бюджетне податкове навантаження (%)	25,5	27,3	27,8	27,7	26,9

продовження табл. 2.3

Власні надходження Пенсійного фонду - ЄСВ (млрд грн)	165,4	107,1	154,3	196,9	236,3
Позабюджетне податкове навантаження (%)	8,3	4,5	5,2	5,5	5,9
Загальне податкове навантаження (%)	33,8	31,8	32,9	33,2	32,9

Джерело: Складено і розраховано за даними звітів Державної казначейської служби України

В табл. 2.3 наведені дані, які характеризують бюджетне податкове навантаження за рахунок податків, що надходять до Зведеного бюджету України та позабюджетне податкове навантаження за рахунок сплати підприємствами єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України. Протягом 2015-2019 років загальне податкове навантаження знаходилось в межах 31,8-33,8%.

У наступній табл. 2.4 наведені дані про динаміку надходжень основних податків у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України та у структурі ВВП.

Три податки – податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, та податок на прибуток – забезпечують понад дві третини (у 2019 році – 72,1%) усіх податкових надходжень до зведеного бюджету України.

Питома вага у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України за 2015-2019 роки ПДВ знаходилась у межах від 35,2% до 38,0%; ПДФО – від 19,7% до 25,7%; податку на прибуток – від 8,9% до 11,0%.

Слід відмітити досить низьку частку у наповненні державного бюджету рентних платежів та екологічних податків – у 2019 році 4,9% та 0,6% відповідно.

Таблиця 2.4

Динаміка надходжень основних податків у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України та у структурі ВВП

Показники	Один. вим.	2015	2016	2017	2018	2019
ВВП у фактичних цінах	млрд грн	1988,5	2385,4	2983,9	3560,6	3974,6
Податкові надходження до Зведеного бюджету	млрд грн	507,6	650,8	828,2	986,3	1070,3
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	25,5	27,3	27,8	27,7	26,9
Податок на доходи фізичних осіб	млрд грн	100,0	138,8	185,7	229,9	275,5
<i>Питома вага у структурі податкових надходжень</i>	%	19,7	21,3	22,4	23,3	25,7
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	5,0	5,8	6,2	6,5	6,9
Податок на прибуток підприємств	млрд грн	39,1	60,2	73,4	106,2	117,3
<i>Питома вага у структурі податкових надходжень</i>	%	7,7	9,3	8,9	10,8	11,0
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	2,0	2,5	2,5	3,0	3,0
ПДВ	млрд грн	178,5	235,5	314,0	374,5	378,7
<i>Питома вага у структурі податкових надходжень</i>	%	35,2	36,2	37,9	38,0	35,4
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	9,0	9,9	10,5	10,5	9,5
Акцизний податок	млрд грн	70,8	101,8	121,4	132,6	137,1
<i>Питома вага у структурі податкових надходжень</i>	%	13,9	15,6	14,7	13,4	12,8
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	3,6	4,3	4,1	3,7	3,4
Мито	млрд грн	40,3	20,4	24,5	27,1	30,1
<i>Питома вага у структурі податкових надходжень</i>	%	7,9	3,1	3,0	2,7	2,8
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	2,0	0,9	0,8	0,8	0,8
Рентні платежі	млрд грн	7,2	46,6	51,1	50,1	52,0
<i>Питома вага у структурі податкових надходжень</i>	%	1,4	7,2	6,2	5,1	4,9
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	0,4	2,0	1,7	1,4	1,3
Екологічний податок / збір за забруднення НПС	млрд грн	2,7	5,0	4,7	4,9	6,1
<i>Питома вага у структурі податкових надходжень</i>	%	0,5	0,8	0,6	0,5	0,6
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	0,1	0,2	0,2	0,1	0,2
Неподаткові надходження	млрд грн	140,2	125,5	154,6	192,7	212,9
<i>Частка надходжень податку у структурі ВВП</i>	%	7,0	5,3	5,2	5,4	5,4

Джерело: Складено і розраховано за даними звітів Державної казначейської служби України

## **2.6. Податкові системи та системи оподаткування країн Європейського Союзу**

У різних країнах світу податкові системи відрізняються одна від одної за структурою, переліком податків, зборів та обов'язкових платежів, методами їх справляння, податковими ставками, відповідальністю та фіскальними повноваженнями органів влади, податковою базою та податковими пільгами. Це закономірно, оскільки податкові системи формувалися та формуються під впливом різних економічних, політичних і соціальних факторів.

У світовій практиці виділяють чотири базові моделі формування податкової системи (рис. 2.10).

Англосаксонська модель орієнтована на прямі податки з фізичних осіб, частка непрямих податків є незначною.

Євроконтинентальна модель відрізняється високою часткою відрахувань на соціальне страхування, а також значною питомою вагою непрямих податків.

Латиноамериканська модель зосереджена в більшій мірі на зборі податків в умовах інфляційної економіки. Непрямі податки залежать від рівня цін і збалансовують доходи бюджету в умовах інфляції. За механізмом справляння і контролю непрямі податки є більш простими, ніж прямі, тобто вони не потребують розвиненого апарату податкових служб і складних розрахунків. Тому, як правило, в країнах зі змішаною економікою частка непрямих податків вище, ніж в економічно розвинених державах, що, у свою чергу, визначає незначний рівень прямих податків.

Змішана модель складається з окремих рис зазначених вище моделей. Країни обирають її для того, щоб диференціювати структуру доходів, уникнути залежності бюджету від окремого виду чи групи податків.

Найбільш вагомими податками, на яких базуються майже всі податкові системи світу, є ПДВ, податок на корпорації (аналог вітчизняного податку на прибуток підприємств) та прибутковий податок (аналог вітчизняного податку на доходи фізичних осіб).



**Рис. 2.10. Моделі формування податкових систем світу**

Як свідчить світова практика, податкові вилучення в розмірі 30–40% доходів платника – це той критичний рівень, при перевищенні якого починається процес скорочення заощаджень та інвестицій в економіку. Якщо ж ставки податків та їхня кількість досягають такого рівня, що зобов’язує платників сплачувати більше 40% своїх доходів, то це повністю ліквідує стимули до ефективної господарської діяльності та подальшого розширення виробництва.

Аналізуючи рівень податкового навантаження в Україні, було проведено співставлення показників України з європейськими країнами. Виявилось, що рівень податкового навантаження спів ставний з країнами ЄС, про свідчать дані таблиці 2.5.

Більшість країн в умовах економічної нестабільності застосовують помірне оподаткування, яке має на меті створення стабільного економічного зростання, формування сприятливого податкового клімату для розвитку господарської діяльності та ефективного вирішення соціальних проблем в державі.

Проведені теоретичні дослідження показали, що місце податків у державній політиці розвинених країн є дещо ширшим, ніж у вітчизняній практиці, де вони використовуються, головним чином, як фіскальний інструмент.

Таблиця 2.5

## Податкове навантаження країн-членів ЄС, %

№ з/п	Країна ЄС	2013	2014	2015	2016	2017
1.	Австрія	42,7	42,8	43,2	42,3	42,6
2.	Бельгія	45,6	45,5	45,2	44,4	44,5
3.	Болгарія	28,2	28,4	29,1	29	29,2
4.	Великобританія	33,2	32,7	33,1	33,7	33,5
5.	Греція	35,5	35,7	36,6	38,8	39,3
6.	Данія	46,3	48,9	46,5	46,4	47,1
7.	Естонія	31,6	32,6	33,7	34,5	34,9
8.	Ірландія	28,7	29	23,4	23,3	24
9.	Іспанія	33	33,6	33,7	33,3	33,5
10.	Італія	43,5	43,2	43	42,6	42,6
11.	Кіпр	31,6	33,4	33,2	33,6	33,4
12.	Латвія	29,4	29,8	30,1	31,2	31,5
13.	Литва	27	27,5	28,9	29,8	30,2
14.	Люксембург	38,4	37,5	37,2	38,3	38,1
15.	Мальта	32,7	32,6	32,1	32,7	32,9
16.	Нідерланди	36,5	37,5	37,4	38,8	38,5
17.	Німеччина	38,2	38,2	38,4	39	39,3
18.	Польща	31,9	31,9	32,4	33,4	33,6
19.	Португалія	34,1	34,2	34,4	34,4	34,3
20.	Румунія	27,2	27,5	28	25,9	26,8
21.	Словаччина	30,1	31	32,1	32,2	32,5
22.	Словенія	36,7	36,4	36,6	36,6	36,2
23.	Угорщина	37,9	38,1	38,8	39,3	39,3
24.	Фінляндія	43,6	43,8	43,9	44,1	44,7
25.	Франція	45,3	45,6	45,6	45,6	45,5
26.	Чехія	34,8	33,9	34	34,7	34,5
27.	Хорватія	36,4	36,6	37,1	37,8	37,8
28.	Швеція	42,9	42,6	43,1	44,1	44,6

Джерело: [27]

У розвинутих країнах, поруч із фіскальною функцією, за податками закріплені та широко використовуються економічна функція, яка має сприяти економічному зростанню, монетарній стабільності, повній зайнятості, обмеженню інфляції, та

соціальна функція, що повинна бути спрямована на зменшення нерівності в розподілі доходів громадян.

Особливої уваги питання ефективності податкових інструментів набули в період загострення світової фінансової кризи наприкінці 2008 р. Так, впродовж 2009-2010 рр. для більшості податкових систем світу було характерно:

- зниження ставки ПДВ;
- зниження ставки податку на прибуток;
- збільшення періоду розстрочки по сплаті податків і платежів до бюджету для малих підприємств за узгодженням з податковою службою розкладом;
- відстрочка підвищення ставки корпоративного податку для малих підприємств;
- прискорення відшкодування ПДВ (щомісяця – там, де це здійснювалося щорічно);
- надання податкових преференцій та використання методу прискореної амортизації при здійсненні інвестицій;
- збільшення мінімального обсягу обороту, що не обкладається ПДВ;
- перенесення термінів збитків для всіх підприємств з 3 до 10 років;
- скорочення санкцій за прострочення сплати податків, внесків на соціальне страхування і несвоєчасну виплату відсотків;
- зменшення податку на дивіденди та ін.

Податкове навантаження є своєрідним віддзеркаленням того, наскільки держава «тисне» на громадян та бізнес. З економічної теорії відомо, що податковий прес у вигляді ставок податків понад 40% демотивує суб'єктів господарювання до діяльності та декларування своїх доходів, і, як наслідок, спричиняє до зниження податкових надходжень до бюджету і тінізації економіки.

Як свідчать дані таблиці 2.3, протягом 2015-2019 років загальне податкове навантаження в Україні знаходилось в межах 31,8-33,8%.

Нині в країнах Європейського Союзу не існує єдиного пропорційного рівня податкового навантаження. Із таблиці 2.5 видно, що для більшості країн характерним є помірне податкове навантаження та проведення податкової політики, спрямованої на забезпечення стабільного економічного зростання, створення сприятливого клімату для розвитку господарської діяльності та ефективного вирішення соціальних проблем у державі.

Водночас в таких країнах як Австрія, Бельгія, Данія, Італія, Фінляндія, Франція та Швеція рівень податкового навантаження у 2017 році становив більше «критичних» 40%.

Таблиця 2.6

Ставки ПДВ у країнах ЄС

Країни	Ставка ПДВ
Угорщина	27%
Данія, Хорватія, Швеція	25%
Румунія, Фінляндія	24%
Греція, Португалія, Ірландія, Польща	23%
Італія, Словенія	22%
Бельгія, Чеська Республіка, Іспанія, Латвія, Литва, Нідерланди	21%
Болгарія, Естонія, Франція, Австрія, Словацька Республіка, Великобританія	20%
Німеччина, Кіпр	19%
Мальта	18%
Люксембург	15%

Джерело: [<https://uk.wikipedia.org/>]

Слід зазначити, що податок на прибуток підприємств в Україні схожий із податком на прибуток корпорацій у зарубіжних країнах. Питома вага корпоративного податку в доходах бюджетів зарубіжних країн різна: коливається від 5,5% у Франції та Німеччині, до 11% у Великобританії [28]. Спрямування надходжень корпоративного податку у різних зарубіжних країнах відображено у табл. 2.7.



Таблиця 2.7

Спрямування надходжень корпоративного податку у окремих зарубіжних країнах

Країна	Спрямування
Німеччина, Іспанія, Греція, Ірландія, Канада	Стимулювання інвестицій
Бельгія, Люксембург, Франція, Таїланд, Англія, Туркменістан	Розвиток малого бізнесу
Португалія, Італія, Білорусь, Китай	Розвиток депресивних територій
Німеччина, Японія, Росія	Вирівнювання бюджетів різного рівня

Джерело: [29]

Регулюючи функцію податку на прибуток використовують шляхом застосування такого інструмента, як податкова ставка. Як відомо, в Україні використовується основна ставка податку на прибуток, яка становить 18%. Для порівняння розглянемо ставки податку на прибуток підприємств у деяких країнах світу (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Основні ставки податку на прибуток у деяких зарубіжних країнах за період 2015–2018 рр., %

Країни	Податок на прибуток			
	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Австрія	25%	25%	25%	25%
США	40%	40%	40%	27%
Німеччина	29,7%	29,7%	29,7%	30%
Канада	26,5%	26,5%	26,5%	26,5%
Кіпр	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%
Бельгія	33,9%	33,9%	33,9%	29%
Японія	33,8%	30,8%	30,8	30,8%
Китай	25%	25%	25%	25%
Польща	19%	19%	19%	19%
Угорщина	19%	19%	9%	9%
Білорусь	18%	18%	18%	18%
Словаччина	22%	22%	21%	21%

Джерело: [29]

З табл. 2.8 видно, що ставки податку на прибуток у зарубіжних країнах варіюються у межах від 9% до 40%. Це зумовлено цілями та напрямками податкової політики, яка реалізується у цих країнах. Зазначимо, що за період з 2015 по 2018 р. найвища ставка податку на прибуток була у США – 40%, найнижча в Угорщині – 9%. У значній частині країн світу ставка податку на прибуток за період дослідження була стабільною, наприклад у Австрії, Польщі, Білорусі, Китаї. Найнижча ставка податку на прибуток зафіксована в офшорних зонах. Наприклад, на острові Мен, Бермудських та Кайманових островах податок на прибуток становить 0% [29]. Проте саме там проводяться найбільші махінації з грошовими коштами та матеріальними цінностями. Є країни, про які можна сказати, що вони є напів офшорами. Це Ліхтенштейн та Кіпр, де ставка податку на прибуток становить 12,5%. Такими низькими ставками ці країни залучають закордонні активи, через що вони стали осередком незаконного бізнесу. Високі ставки застосовують країни з усталеною економічною моделлю, економічно сильні та з високим рівнем соціального забезпечення населення. Ставка податку на прибуток в Україні близька до ставки інших країн, які теж ще знаходяться на стадії розвитку.

Здійснюючи зміни у податковій політиці, країни ЄС значну увагу приділяють екологічній складовій. У Нідерландах база оподаткування податком на транспортні засоби змінюється залежно від вартості автомобіля та викидів шкідливих речовин. Для малолітражних автомобілів податок скасовано, а для тих, що використовують природний газ, його зменшено. Для автомобілів, що використовують водень, запроваджено податкові знижки; скасовано субсидію для старих автомобілів. У Німеччині запроваджено податкові стимули для покупців екологічно чистих автомобілів.

Великий пакет змін у податкових системах покликаний забезпечити та підвищити інвестиційну привабливість країн ЄС. В межах цих заходів у Португалії запроваджено податкові кредити для інвесторів, а саме: знижки з корпоративного податку та звільнення від сплати муніципального податку на нерухоме майно, з продажу такого майна, гербового збору. У Словенії зросли інвестиційні знижки для підприємців, які спрямовують інвестиції в устаткування та нематеріальні активи. Також зросли інвестиційні знижки для діяльності у сільському та лісовому господарстві. У Франції діють місцеві податкові знижки для всіх інвесторів, які купують обладнання, вироблене у період з 23.10.2008 р. до 31.12.2009 р. У Болгарії запроваджено п'ятирічні податкові канікули для інвесторів, які отримують прибутки у сільському господарстві, високотехнологічній промисловості, інфраструктурному будівництві.

Отже, більшість зарубіжних країн в період економічних дисбалансів віддають перевагу застосуванню засобів податкового стимулювання та підтримки, тобто основна увага зосереджується на реалізації регулюючої функції податків. В контексті підвищення ефективності вітчизняної податкової системи доцільно зазначити, що процеси оподаткування повинні сприяти реалізації політики зайнятості, впливати на розподіл доходів у напрямку забезпечення справедливості, а також створити бар'єр для використання тіньових схем сплати податків. Загальні світові тенденції оподаткування повинні стати орієнтиром для ефективної і швидкої адаптації податкових систем тих країн, які мають на меті інтегруватися в глобальне економічне суспільство.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. Дайте визначення дефініції «податкова система».
2. Охарактеризуйте структуру податкової системи України.
3. Дайте визначення дефініції «система оподаткування».
4. Розгляньте принципи побудови оптимальної податкової системи.
5. Дайте визначення поняття «податкова політика».
6. Які ви знаєте базові моделі формування податкових систем світу?
7. Назвіть принципи податкової системи України.
8. Охарактеризуйте динаміку ставок податків на прибуток корпорацій і на доходи фізичних осіб у країнах ЄС.
9. Які цілі проведення податкової політики?
10. Які ви знаєте типи податкової політики?
11. Охарактеризуйте можливі варіанти поведінки керівництва підприємства в податкових взаєминах з державою.
12. Яким чином визначається податкове навантаження на макрота мікрорівні?

## ТЕМА 3. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ

### Ключові поняття та терміни

<i>податок</i>	<i>елементи податків</i>
<i>збір</i>	<i>податкова пільга</i>
<i>база оподаткування</i>	<i>ставка податку</i>
<i>фіскальна функція податків</i>	<i>регулююча функція податків</i>

### 3.1. Історія розвитку податків

Провідна роль у забезпеченні виконання державою функцій щодо регулювання економічних процесів відіграє така економічна категорія як податки. Податки – це обов’язковий елемент економічної системи будь-якої держави незалежно від того, якої моделі економічного розвитку вона дотримується або ж буде дотримуватися в перспективі, або які політичні сили перебувають при владі. Держава повинна мати бюджет із стабільними джерелами надходжень, роль яких виконують насамперед податки. Право держави стягувати податки і обов’язок населення платити їх впливають із необхідності функціонування держави та її установ в інтересах усього суспільства та окремих осіб. При цьому держава повинна керуватися певними принципами.

Головними передумовами виникнення податків є перехід від натурального господарства до грошового та утворення держави. Існують достовірні факти про існування обкладення податками у Древньому Єгипті, Древньому Римі, Вавілонії, Асирії, містах Шумера, в Хетському царстві.

Розвиток цивілізації свідчить, що в різні періоди соціально-економічного розвитку суспільства вводилися різноманітні податки, як-от: на землю, майно, прибуток, цінні папери, спадщину та дарування, додану вартість, заробітну плату, неодружених чоловіків, бороду, вікна, двері, подушні податки; акцизи, збори й відрахування – на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу та птицю, бджіл тощо.

В історії розвитку оподаткування зазвичай виділяють

3 етапи:

– перший етап – від Древнього Світу і до початку Середньовіччя, який характеризується зародженням інституту податків, що мали випадковий і тимчасовий характер, справлялися у примітивних формах, дуже часто у натуральному вигляді;

– другий етап охоплює XVI–XVIII ст. й характеризується становленням феодальних держав, бурхливим розвитком податків, які практично стягувалися за все: вікна, двері, майно, борода, спадщину, землю, будинки, товари, прибутки, з холостяків, євреїв, проституток, покійників тощо.

– третій етап – розпочався наприкінці XVIII ст., у який виникають ідеї про законність обкладання податками для задоволення державних потреб, обґрунтовуються найважливіші засади оподаткування, такі як рівномірність, визначеність, зручність, дешевизна справляння податків. У свою чергу зменшується кількість податків, а також вони стають більш одноманітними, держава відмовляється від дріб'язкових зборів, а віддає перевагу тим, які можуть суттєво поповнити державну скарбницю. Відпрацьовуються технічні прийоми збирання податків. Свого найвищого розквіту і вдосконалення податки набувають в умовах ринкового господарства.

Теоретичні аспекти оподаткування посідали вагоме місце у працях таких науковця, економістів як Фома Аквінський, Шарль-Луї де Монтеск'є, В. Петті, Адам Сміт, Жан Боден, Д. Рікардо, У. Джевонс, К. Менгер, Л. Вальрас, К. Віксель, Дж. Кейнс, П. Самуельсон, Дж. Тобін, Г. Екклі, У. Хеллер, Р. Солоу, Мілтон Фрідмен.

Концептуальні положення, утворюють теоретичні основи податкової справи, були викладені ще в XVII столітті англійським економістом В. Петті в «Трактаті про податки і збори». В окремих главах він розглядає такі питання, як напрямки державних витрат, види податків і способи їх утримання, причини незадоволення платників, роль вільних гаваней. Зокрема, він писав: «якій би ні був великий податок, але якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не втрачає із-за нього

будь-якого багатства. Тобто люди залишаються однаково багатими, чи скоротять у них майно наполовину, чи подвоять його, тому що кожний збереже своє колишнє становище, свій сан і звання».

У XVIII столітті шотландський економіст А. Сміт у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» сформулював основні принципи оподаткування, актуальні і сьогодні.

Класична теорія податків розглядала податкові платежі як один з видів державних доходів, що повинні покривати витрати на утримання апарату управління. При цьому будь-яка інша роль (соціальна, регулююча) податкам не відводилась. Вважалось, що ринкова економіка – стійка і саморегульована система, у якій попит породжує пропозицію. Податки були джерелом надходжень у бюджет і не використовувалися для активної економічної політики, тобто їхні функції обмежувалися фіскальною необхідністю.

Таку переважно фіскальну функцію податки зберегли до 30-х років XX сторіччя. Під час найглибшої за всю історію розвитку економічної кризи 1929–1933 років стало зрозуміло, що не усі функції, які стабільно забезпечують економічне зростання, можуть бути реалізовані через систему ринкових відносин. Ринкові механізми у визначеній мері треба було доповнити процесами державного впливу.

Концепцію державного регулювання економіки науково обґрунтував англійський економіст Дж. Кейнс. У 1935 р. вийшла його книга «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей». Одне з основних положень кейнсіанської теорії полягає у тому, що податки є важливим інструментом регулювання економіки, безпосередньо впливають на попит і споживання. З цього часу фіскальна функція перестала бути єдиною в характеристиці податків.

Податкова теорія монетаризму, висунута в 60-х роках минулого століття професором Чикагського університету М. Фрідменом і заснована на кількісній теорії грошей, пропонує обмежити роль держави тільки регулюванням грошей в обігу.

На думку автора, за допомогою податків можна вилучати «зайву» кількість грошей з обороту і обмежити інфляцію. Маніпулювання податками, процентними ставками і грошовою масою дозволить створити стабільні умови для функціонування підприємств.

В умовах хронічної інфляції і інших кризових явищ, а також з розвитком економічної інтеграції стало необхідним таке податкове регулювання, яке вплинуло б не на попит, а на пропозицію ресурсів. Тому на зміну кейнсіанській концепції «ефективності попиту» прийшла неокласична теорія «ефективності пропозиції».

Групою американських економістів на чолі з А. Лаффером були проведені дослідження і зроблені висновки про те, що такі негативні явища як висока інфляція, низькі нагромадження, спади виробництва викликані високими ставками оподаткування. Прихильники теорії «економіки пропозиції» висунули гіпотезу про те, що ріст податкових ставок лише до визначеної межі стимулює збільшення податкових надходжень, після чого їхній ріст вповільнюється. Далі спостерігається або поступове зниження доходів бюджету, або їхнє різке падіння. Таким чином, коли податкова ставка досягає визначеного рівня – втрачаються стимули до прояву підприємницької ініціативи і розширенню виробництва, зменшуються доходи і, як наслідок, платники податків переходять з «легального» у «тіньовий» сектор економіки. За теорією А. Лаффера, розвиток тіньової економіки має зворотній зв'язок з податковою системою, тобто підвищення податків збільшує розміри тіньової економіки, легального і нелегального відхилення від оподаткування, при якому велика частина доходів не декларується. І навпаки, зниження податкових ставок створює стимули до виробничої діяльності і розвитку економіки. Доходи бюджету збільшуються за рахунок розширення податкової бази, а не рахунок підвищення податкової ставки.



### 3.2. Економічна сутність поняття «податок»

Економічна теорія вивчає податок як специфічну форму економічних відносин держави з суб'єктами господарювання, різними групами населення і фактично з кожним членом суспільства. Специфіка цих відносин полягає в тому, що держава є визначальною діючою особою, а платник податку – виконавцем вимог держави.

Л.К. Воронова стверджує, що податок – це обов'язкові, індивідуально безвідплатні, нецільові, безповоротні, безумовні платежі юридичних і фізичних осіб, що встановлені органом законодавчої влади або органом місцевого самоврядування, для зарахування в державний чи місцевий бюджет у точно визначених розмірах і термінах податковим правом [29, с. 428].

А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк вважають, що податки – це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій [30, с. 49].

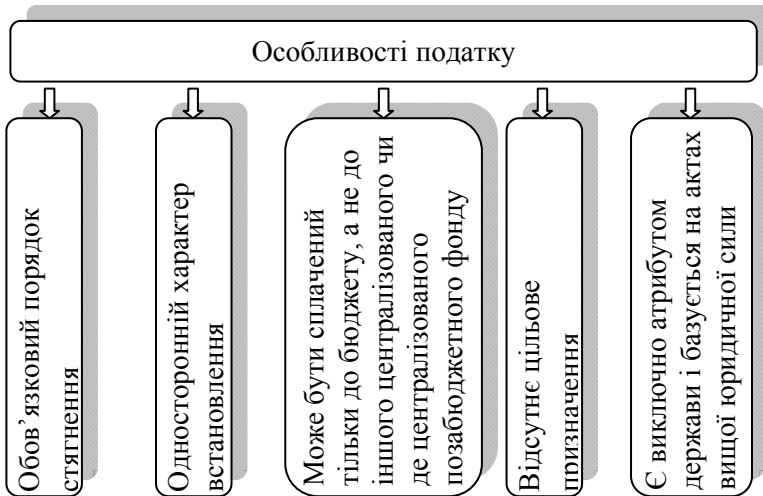
Кучерявенко стверджує, що податок – це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну або комунальну власність, який вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безвідплатний і безповоротний платіж [31, с. 46].

І. Бернар, Ж. Коллі зазначають, що податок – це обов'язкове та безвідплатне (у прямому значенні) вилучення коштів, що здійснюється державою або місцевими органами влади для фінансування суспільних витрат [32, с. 128].

У ПКУ наведене наступне визначення податку: податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПКУ.

У свою чергу під збором (платою, внеском) слід розуміти обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників.

Податки та механізм оподаткування будуються на певному фундаменті правових відносин, однак сторони не скріплюють ці відносини у формі певного договору, контракту. Справляння податку виступає одностороннім процесом і має безвідплатний та обов'язковий характер для конкретного платника. Податкові відносини мають односторонню спрямованість – від платника до держави. Повернення переплат не можна розглядати як зворотний рух, оскільки воно пов'язане не із сутністю цих відносин, а з конкретним механізмом розрахунків з бюджетом. Характерні особливості податку як економічної категорії наведені на рис. 3.1.



**Рис. 3.1. Особливості податку як економічної категорії**

Отже, у сучасних умовах соціально-економічного розвитку зміст податків розкривається через взаємовідносини господарюючих суб'єктів та громадян, з одного боку, та держави – з іншого, з приводу формування бюджетних ресурсів.

### 3.3. Функції та елементи податків

Вітчизняна економічна наука при вивченні сутності податку традиційно приділяє значну увагу дослідженню проявів конкретних функцій цієї категорії, без визначення яких неможливе розкриття суспільного призначення податків.

Виходячи із сутності податку як категорійного поняття та враховуючи те, що податки виступають необхідним елементом централізації частини вартості національного продукту в бюджеті, можна визначити дві головні функції даної категорії: фіскальну і регулюючу.

Фіскальна функція податків визначає їх як основне джерело державних доходів, що акумулюються в бюджетній системі країни. Виконуючи цю функцію, податки обслуговують весь податковий процес: діяльність суб'єктів податкових відносин з податкового планування, складання податкового бюджету, його затвердження і виконання. Вважають, що фіскальна функція виконується податками ефективно, якщо відбувається стабільне зростання податкових надходжень за вищих або рівніших темпів економічного зростання, тобто не за рахунок посилення податкового тягаря, а розширення податкових баз, об'єктів оподаткування та джерел сплати податків.

Регулююча функція податків полягає в обслуговуванні процесів свідомого втручання держави в ринкову економіку. Держава, активно використовуючи податки для стимулювання економічного зростання, регулювання інвестиційної активності, сукупного попиту і пропозиції шляхом маніпулювання видами податкових платежів та елементами оподаткування (податковими ставками, об'єктами, податковими пільгами) формує відповідно до прийнятої концепції податкову політику. Регулюючі властивості податків, найбільшою мірою проявляються в умовах цінової податкової рівноваги. Регулювання – це не самоціль, воно повинне бути підпорядковане ефективному вирішенню фіскальних завдань за оптимальних параметрів податкового навантаження на підприємства. Регулюючі властивості податків найактивніше

використовуються державою і підприємствами в процесі управління податковими потоками.

Вказані функції носять об'єктивний характер і існують з моменту виникнення податків. Спочатку податки у всіх державах вводилися з метою виконання фіскальної функції, тобто забезпечення держави джерелами грошових коштів для фінансування державних витрат. З розвитком суспільно-економічних відносин почали виокремлювати регулюючу функцію податків. У сучасних умовах можна також виділити й інші функції податків, а саме: контрольну, розподільчу, соціальну (рис. 3.2).

Контрольна функція податків обумовлена законодавчо правовою формою фіскальних платежів і полягає у здійсненні контролю за правильністю обчислення та строками уплати податків а також самоконтролю з боку платників податків з метою зниження ризиків застосування податкових санкцій за порушення податкового законодавства. Контрольна функція податків існує лише в органічному поєднанні з фіскальною та регулюючою. Будь-які податкові відносини реалізуються, як правило, одночасно у фіскальній, в регулюючій, і в контрольній функціях. На практиці контрольна функція податків регулюється у формі камеральних та виїзних податкових перевірок, податкових самоперевірок і моніторингу самих платників податків та в інших формах. Для цілей управління податковим процесом контрольна функція податків не менш важлива, ніж всі інші.

Загальні принципи побудови податкових систем визначаються в елементах податку. Відповідно до ПКУ під час встановленні податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.



**Рис. 3.2. Функції податків, що визначають їхню економічну сутність**

За ієрархією елементи податку можна згрупувати, доповнивши перелік елементів, визначених Податковим кодексом України, такими елементами як метод податкового обліку, одиниця оподаткування, джерело податку та оклад (квота) (рис. 3.3).

Як видно із рис. 3.3 до основних елементів податку відносять:

Суб'єкт податку – учасник процесу справляння податку (платник, держава, державні органи).



**Рис. 3.3. Елементи податку**

Об'єкт оподаткування – явище, предмет чи процес, внаслідок наявності яких сплачується податок. Виділяють два підходи до оцінки об'єкту оподаткування:

- а) кількісний і натуральний;
- б) грошовий.

База оподаткування – законодавчо закріплена частина доходів чи майна платника податків (за вирахуванням пільг), яка враховується при розрахунку суми податку. Податкова база – це кількісний вимір об'єкта оподаткування.

Податковий період – строк, протягом якого завершується процес формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання.

Порядок сплати податку – методи, строки та засоби сплати податку в державі, які залежать від принципів побудови податкової системи.

Поряд з порядком сплати податку важливе місце займає такий елемент як податковий звіт – документ, що подається до фіскальної служби із звітними даними про розрахунки з бюджетом.

Метод податкового обліку – метод, що використовується для визначення моменту виникнення окремих складових податкових зобов'язань.

Одиниця оподаткування – частина об'єкта оподаткування, стосовно якої відбувається встановлення нормативів і ставок обкладення, тобто та одиниця, яка покладається в основу виміру об'єкта оподаткування. Вона залежить від об'єкта оподаткування, виражається в грошовій або натуральній формі і має переважно розрахунковий характер. Наприклад, грошова одиниця для оподаткування прибутків та доходів, одиниця вимірювання площі для земельного податку.

Податкова ставка – законодавчо встановлений розмір податку або збору, виходячи із об'єкту або одиниці оподаткування.

В залежності від податкового тиску (тягаря) на платника існують наступні ставки:

а) базова (основна) ставка – ставка, яка не враховує особливостей чи виду діяльності платника, що полегшує, або ж збільшує податковий тягар. Потрібно врахувати, що по деяких податкових платежах про базову податкову ставку можна говорити досить умовно в силу множинності ставок у цілому по даному податку (акцизний податок);

б) знижена ставка – ставка оподаткування, яка визначена з урахуванням особливостей платника податків і видів його діяльності, форми і розміру одержуваних їм доходів і за розміром є нижчою за розмір базової (основної) ставки. Іноді подібні ставки можуть застосовуватися як податкові пільги;

в) підвищена ставка – ставка оподаткування, яка визначена із урахуванням особливостей платника податків і виду його діяльності, форми і розміру одержуваних ним доходів та перевищує розмір базової (основної) ставки.

В залежності від методу встановлення виділяють наступні ставки податку:

- абсолютні (тверді) – ставки податку, при яких розмір податку у твердій фіксованій величині визначається на кожен одиницю оподаткування. Подібні ставки застосовуються в Україні досить рідко через перманентні інфляційні процеси;
- відносні – ставки податку, при яких розмір податку встановлюється у визначеному співвідношенні до одиниці обкладання.

Характеристика ставок податку пов'язана тісно з методами їх формування, що лежать в основі поділу ставок:

- а) пропорційні – характеризуються стабільністю незалежно від збільшення або зменшення розміру об'єкта оподаткування;
- б) прогресивні – збільшуються в залежності від збільшення отриманого доходу;
- в) регресивні – знижуються при збільшенні отриманого доходу або майна;
- г) змішані – застосування водночас прогресивних та пропорційних ставок оподаткування.

Джерело сплати податку – це той фонд, з якого сплачується податок. Джерелом сплати податку можуть виступати:

- доходи платника податку, отримані в різних формах;
- частина майна, коли для покриття податку не вистачає доходу;
- позика як джерело сплати.

Квота податку – це частка податку в доходах платника. В практиці оподаткування податкові квоти не встановлюються, а лише використовуються для аналізу характеристик рівня податкового навантаження.

Порядок подання податкової звітності (порядок сплати податку) – це методи, строки та засоби подання звітності до податкових органів та сплати податку в державі, які залежать від принципів побудови податкової системи.

Податкова пільга – це законодавчо встановлені винятки із загальних правил оподаткування, які надають платникові



можливість зменшити суму податку (збору), або звільняють його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням. Результатом застосування податкових пільг може бути як повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника, так і поліпшення фінансових показників його діяльності.

Кожен вид податків та зборів має свої характерні риси і функціональне призначення та займає важливе місце в податковій системі країни.

### **3.4. Види податків та їх класифікація**

Об'єднання податків у податкову систему зумовлює обов'язковість їх класифікації, що дає можливість більш повно висвітлити сутність та функції податків, показати їх роль та місце у податковій політиці держави. Детальна класифікація податків наведена на рис. 3.4.

Отже, за формою оподаткування податки поділяють на:

— прямі податки – обов'язкові платежі, які напряму сплачуються платником до бюджету держави в залежності від розміру об'єкта оподаткування. Причому сплата такого податку призводить до вартісного зменшення об'єкта оподаткування (наприклад, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на майно);

— непрямі податки – обов'язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано у складі ціни, причому сума податку не зменшує об'єкта оподаткування, а збільшує ціну товару (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Варто зазначити, що прямими податками безпосередньо обкладаються юридичні та фізичні особи, а також їх доходи, а непрямими обкладаються види діяльності, товари та послуги. У той же час, існує принципова відмінність прямих податків, які орієнтовані на обкладення доходів господарської діяльності чи населення, від непрямих, які спрямовані на кінцеве споживання.

Непрямі податки зручні в застосуванні. Для них характерна простота вилучення, вони забезпечують регулярність надходжень до бюджету, стягнення цих податків не потребує

досконалого, розвиненого податкового апарату. При стягненні непрямих податків виникають правовідносини, у яких беруть участь три суб'єкти: суб'єкт податку, носій податку і податковий орган. Суб'єкт податку – це виробник або продавець товару, який згідно із законом виступає як юридичний платник податку, тобто вносить до бюджету суму податку від реалізованого товару чи надання послуг. Носій податку – це фізична особа, споживач товару, в ціні якого міститься непрямий податок. Купуючи товари, споживач фактично стає платником податку. Таким чином, відбувається перекидання податків із суб'єкта на носія податку. Непряме оподаткування переважає в країнах, що розвиваються, для яких це основна форма мобілізації податкових надходжень до бюджету.

За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяють на:

— податки на доходи – обов'язкові платежі, які справляються з чистого доходу з юридичних та фізичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є прибуток чи валовий доход підприємства, заробітна плата та інші доходи громадян;

— податки на споживання – обов'язкові платежі, які справляються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх сплата залежить не від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків;

— податки на майно – обов'язкові платежі, які справляються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державній формах власності (податок на нерухоме майно, плата за землю).

В залежності від рівня державних структур, які встановлюють податки, податки поділяють на:

— загальнодержавні податки – обов'язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов'язковими до сплати за єдиними ставками на всій території України;

— місцеві податки – обов'язкові платежі, які

встановлюються місцевими органами влади і є обов'язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Місцеві податки надходять виключно до місцевих бюджетів.



**Рис. 3.4. Класифікація податків**

За способом стягнення податкових зобов'язань податки поділяють на:

— розкладні (розкладкові) податки – обов'язкові платежі, які визначаються як розподілення загальної суми на певну

кількість платників (так звані «подушні» податки). Такі податки широко використовувалися на ранній стадії розвитку оподаткування. Їхній розмір визначали, виходячи з потреби здійснити конкретні витрати: викупити короля з полону, побудувати захисну стіну тощо. Суми витрат розподілялися між платниками – на кожного платника припадала конкретна сума податку. В теперішній час розкладні податки використовуються рідко;

— окладні (квотарні, дольові, кількісні) податки – обов’язкові платежі, які справляються за певними ставками від чітко визначеного об’єкту оподаткування. На відміну від розкладних, вони виходять не із потреби покриття витрат, а з можливості платника заплатити податок. Дані податки безпосередньо чи непрямо враховують майновий стан платника податку.

За способом зарахування податкових надходжень податки поділяють на:

— закріплені – обов’язкові платежі, які на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (бюджетів);

— регулюючі - обов’язкові платежі, які можуть надходити до різних рівнів бюджетної системи (наприклад, акцизний податок).

За суб’єктом оподаткування податки поділяють на:

— податки з юридичних осіб (податок на прибуток підприємств);

— податки з фізичних осіб (податок на доходи фізичних осіб);

— змішані (плата за землю, екологічний податок).

В кожній країні існує необхідність виконання суспільних стратегічних завдань, у виконанні яких головну роль виконує держава. Держава вирішує ці задачі за допомогою фіскальної політики.

Узагальнюючи проведені теоретичні дослідження, доцільно зазначити, що на кожному етапі розвитку суспільно-господарських відносин податки залишаються одним з головних

інструментів державного регулювання економічного зростання кожній країні.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. Дайте визначення поняттю «податок». Розкрийте характерні особливості податків.
2. Розгляньте функції податку.
3. Охарактеризуйте основні елементи податку.
4. Наведіть класифікацію податків.
5. Наведіть приклади змішаних податків.
6. Розкрийте зміст понять «податкова ставка» та «база оподаткування».
7. Назвіть відмінності між абсолютними та відносними ставками податків.
8. В чому полягає різниця між загальнодержавними та місцевими податками?
9. Яким чином класифікують податки за суб'єктом оподаткування?
10. В чому заключається фіскальна функція податків?
11. В чому полягає різниця між прямими та непрямими податками?
12. Який вид податків безпосередньо чи опосередковано враховує майновий стан платника податку?

## ТЕМА 4. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### Ключові поняття та терміни

<i>податок на додану вартість</i>	<i>податкова накладна</i>
<i>податкове зобов'язання</i>	<i>нульова ставка ПДВ</i>
<i>податковий кредит</i>	<i>реєстр податкових накладних</i>
<i>бюджетне відшкодування ПДВ</i>	<i>універсальний акциз</i>

#### 4.1. Економічна сутність податку на додану вартість як універсального акцизу

Податок на додану вартість (надалі ПДВ) – непрямий податок на товари і послуги, сучасна форма універсального акцизу, який установлюється щодо знову створеної у платника вартості [29, с. 429]. ПДВ у багатовіковій історії податкового права – порівняно новий вид непрямого податку. Вперше в історії універсальний акциз у формі податку з обороту (Warenumsatzsteuer) був прийнятий німецьким Рейхстагом у 1916 році за проектом Мюллер-Фульда.

Універсальний акциз автоматично враховує всі зміни у товарному асортименті й стягується у трьох формах:

- податку з обороту в однорівневій формі;
- податку з обороту в багаторівневій формі;
- податку на додану вартість.

ПДВ, як непрямий податок, входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент).

Уперше ПДВ був введений у Франції в 1954 році, потім набув значного поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х рр.) і децю пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягується майже у 80 країнах, серед яких практично всі промислово розвинені країни. Єдина держава, де такого податку немає, – США. Але й тут протягом останнього десятиліття ведуться інтенсивні дискусії щодо заміни податку з обороту на федеральний податок на додану вартість. У кінці-80-х – на

початку 90-х рр. ПДВ було введено в країнах Східної Європи (Болгарії, Угорщини, Польщі, Румунії, Словаччини, Чехії), а також у деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан).

В Україні ПДВ запроваджений з 1 січня 1992 року. згідно із Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 р. №2007-ХІІ [13]. Наступним законодавчим актом, який регламентував нарахування та справляння ПДВ в Україні, став Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.1992 р. № 14-92, що почав діяти з 1993 р [33]. А з 1 жовтня 1997 р. набрав чинності Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. №168/97-ВР [34]. З 1 січня 2011 р. і дотепер справляння ПДВ в Україні регламентується розділом V ПКУ.

Загальною тенденцією для всіх країн, що ввели ПДВ, стало швидке перетворення цього податку на один з основних у податковій системі. У Франції на частку ПДВ припадає 45% усіх податкових надходжень до бюджету, у Великобританії та Німеччині – 50%. Приблизно такою є частка податку на додану вартість до загального обсягу податкових платежів у бюджет держави в інших країнах-членах ЄС. В Україні податок на додану вартість становить близько 22% консолідованого бюджету. Введення ПДВ стало одним з основних напрямів глобальної податкової реформи 80–90-х рр. Таке поширення ПДВ та його визнання в багатьох країнах світу пояснюється цілим рядом причин.

Зміст податку на додану вартість полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії їх реалізації. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва і обігу товарів, починаючи із стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачу. Відповідно податок сплачується на кожній стадії виробництва та обігу.

Особливість нарахування та сплати ПДВ в Україні полягає в тому, що дана форма універсального акцизу

нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару – від виробника до споживача.

ПДВ має широку податкову базу, практично охоплює всі види товарів і послуг. Продавець вносить податок на додану вартість у вартість товарів та наданих послуг. Але й сам він сплачує ПДВ за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари і послуги, та сумами податку, сплаченими постачальникам при придбанні тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподатковуваних товарів (робіт, послуг).

Платник ПДВ має право на вирахування податку, сплаченого ним постачальникам. На практиці бувають відхилення від єдиної схеми, оскільки окремі країни застосовують різні методи обчислення податку, визначення податкової бази, ставок тощо. Однак у цілому зазначений варіант ПДВ став універсальним, оскільки саме він був прийнятий більшістю країн.

Об'єктом оподаткування ПДВ є додана вартість, тобто вартість, створена на даному конкретному ступені руху товару. Розрахунок розмірів доданої вартості може здійснюватися двома методами.

Перший – метод, за яким розмір доданої вартості розраховується додаванням заробітної плати і прибутку.

Другий – метод, при якому від повної вартості віднімають вартість сировини, матеріалів і послуг виробничого характеру.

Найбільш поширеним є другий метод, який називається «сальдовим», чи залишковим.

ПДВ – універсальний непрямий податок, який найбільше відповідає умовам ринкової економіки. Одна з його ознак – економічна нейтральність: податок стягується за однаковою ставкою щодо всієї споживчої бази. Це створює йому перевагу порівняно з податком з обороту. ПДВ зручний і простий із суто адміністративного погляду (маються на увазі методи його обчислення, порядок збору та сплати, аудит і тощо).

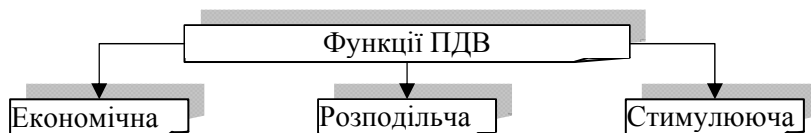


ПДВ є найбільш надійним і постійним джерелом надходжень доходів до державного бюджету. Він активно використовується при розробці податкової політики. За допомогою податку вирішується суто фіскальна мета оподаткування, пов'язана з поповненням доходів державного бюджету. Він має і важливі економічні наслідки: стимулює економічну активність, зниження витрат виробництва, сприяє покращанню якості продукції [29, с. 332]. Основні напрями в еволюції законодавства про ПДВ у країнах, де цей податок діє, якраз і визначаються прагненням, з одного боку, посилити суто фіскальну функцію податку, а з іншого – використовувати його з метою стимулювання економічного розвитку. З цим пов'язана тенденція до розширення оподатковуваної бази податку, кола платників та скорочення пільг, яка спостерігається майже в усіх країнах.

Отже, у порівнянні із специфічними акцизами універсальний акциз – ПДВ має свої особливості:

- а) широка база оподаткування;
- б) використання універсальної ставки незалежно від виду товару;
- в) податковою базою виступає валовий оборот в грошовому виразі;
- г) простота контролю за надходженням податку до бюджету.

На рис. 4.1 графічно зображені функції податку на додану вартість.



**Рис. 4.1. Функції податку на додану вартість**

Окрім того, що даний податок входить у структуру ціни, ПДВ впливає і на інші аспекти економічного життя: розподіл доходів, процес нагромадження та інвестицій, ефективність

виробництва, зовнішню торгівлю, розвиток державного сектора, управління економікою – тобто має досить чітко виражену економічну функцію.

Поруч із економічною функцією, ПДВ характеризується ще й розподільчою функцією, яка полягає в тому, що до бюджету вилучається частина доходів від високорентабельних видів діяльності, яка потім спрямовується у збиткові, але життєво важливі для суспільства сфери діяльності.

Варто звернути увагу також й на стимулюючу функцію ПДВ, яка проявляється у зовнішньоекономічній діяльності шляхом застосування нульової ставки ПДВ на експортну продукцію. Використання цієї функції сприяє зміцненню та зростанню конкурентоспроможності підприємств України на світовому ринку.

Об'єкти оподаткування в Україні, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, і операцій, до яких застосовується нульова ставка, обкладаються податком за ставкою 20%. Податок становить 20% від бази оподаткування і додається до ціни товарів (робіт, послуг).

Приблизно в третині держав, де стягується ПДВ, встановлено єдину податкову ставку (Аргентина, Бразилія, Великобританія, Данія, Нова Зеландія, Фінляндія, Японія та ін.). Розмір єдиної ставки коливається від 3 до 28%. Найнижча з єдиних ставок застосовується в Японії (3,6%), Панамі (5%), у ряді інших країн Латинської Америки (6–7%). Найвищі – в Угорщині (27%), Данії, Хорватії, Швеції (25%). Високі єдині ставки було встановлено при введенні податку в деяких країнах СНД – у Білорусі, Казахстані, Росії (28%). Більшість країн встановлюють декілька ставок податку на додану вартість – від двох (Німеччина, Норвегія, Україна) до п'яти (Ірландія, Марокко, Туреччина Франція) і навіть шести (Бельгія). Багато країн мають три ставки (Ізраїль, Нідерланди, Португалія) або чотири (Греція, Італія, Румунія).

Одна із ставок є головною, її називають стандартною, або нормальною. Поряд із стандартною ставкою встановлюються одна або декілька знижених ставок. Зазвичай

вони застосовуються до товарів першої необхідності. Розміри знижених ставок можуть коливатися від 1–2 до 10% (дуже рідко – вище). Найнижча із скорочених ставок застосовується в Бельгії (1%). Поряд з нею діють дві інші знижені ставки (6 та 12%). У Франції скороченими є три ставки (2,1; 4; 5,5%). Найвища зі скорочених ставок при введенні податку була встановлена Угорщиною (18%).

Особливістю ПДВ є так звана нульова ставка. Вона встановлена у Великобританії, Греції, Ірландії, Нідерландах, Португалії, в Україні. Нульова ставка має такі самі наслідки, як і звільнення від податку. Однак підприємець, який сплачує податок за нульовою ставкою, отримує право на повернення всієї суми ПДВ, що входить до вартості товарів та послуг, які придбаваються ним у процесі виробництва товарів. Подібна пільга ставить його в більш вигідні умови порівняно з тими підприємцями, яких просто звільнено від сплати податку.

У деяких країнах коло товарів, до яких застосовується нульова ставка, дуже широке; в інших – дуже обмежене. У Великобританії, наприклад, за допомогою нульової ставки фактично звільнено від сплати податку майже всі продовольчі товари (за винятком шоколаду, кондитерських виробів, алкогольних напоїв). За нульовою ставкою оподатковуються також такі послуги, як каналізація та водопостачання (якщо вони не для промислових цілей). Нульова ставка застосовується до книг, періодичних видань, перевезення пасажирів тощо.

Продаж товарів (робіт, послуг) безмитними магазинами без нарахування ПДВ може здійснюватися виключно фізичним особам, що виїжджають за митний кордон України, або фізичним особам, які переміщуються транспортними засобами, що належать резидентам та перебувають поза митними кордонами України. Порядок контролю за дотриманням норм цього підпункту встановлюється КМУ. Товари, придбані в безмитних магазинах без сплати податку на додану вартість, у разі зворотного ввезення таких товарів на митну територію України підлягають оподаткуванню в порядку, передбаченому

для оподаткування операцій із ввезення (пересилання) товарів на митну територію України.

Переваги і недоліки ПДВ, як універсального акцизу, наведені на рис. 4.2.



**Рис. 4.2. Переваги та недоліки податку на додану вартість**

Суми податку на додану вартість зараховуються до Державного бюджету і використовуються в першу чергу для бюджетного відшкодування ПДВ і формування бюджетних сум, що направляються як субвенції місцевим бюджетам.

## **4.2. Платники та об'єкти оподаткування податком на додану вартість. Ставки податку на додану вартість**

Податковим кодексом України удосконалено законодавчо-правові норми щодо податку на додану вартість шляхом забезпечення більш детальної правової регламентації його справляння, усунення недоліків, що мали місце в попередньому законодавстві.

Згідно із ст. 133 Податкового кодексу України платниками податку визнано осіб, що здійснюють господарську діяльність та добровільно реєструються як платники ПДВ; підлягають обов'язковій реєстрації як платники цього податку; ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню.

З метою удосконалення адміністрування податку та полегшення контролю за його сплатою, в Україні з 1997 р. запроваджено спеціальну реєстрацію платників ПДВ.

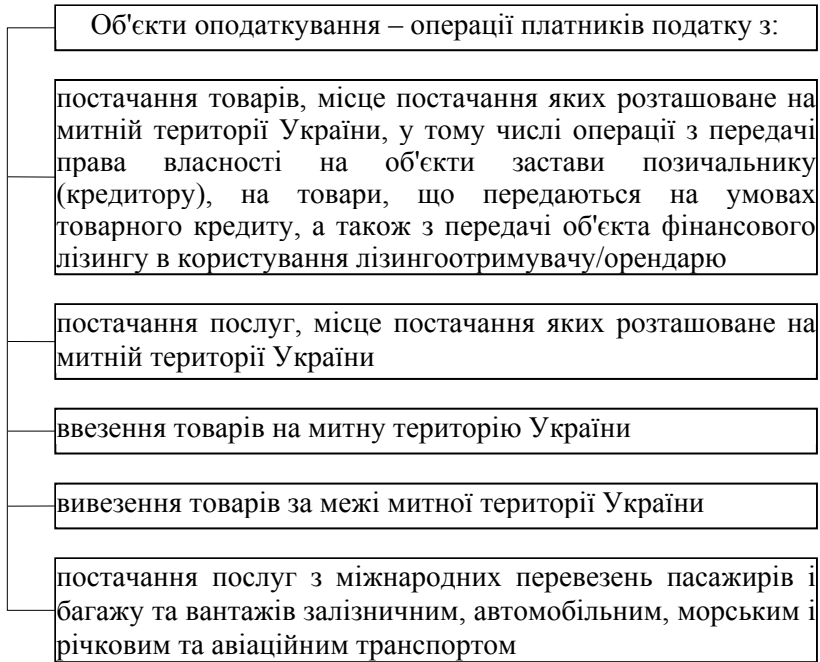
Податковий кодекс визначає об'єкти оподаткування податком на додану вартість, перелік яких наведено на рис. 4.3.

Ст. 193 ПКУ встановлено наступні ставки ПДВ:

- а) 20 відсотків;
- б) 0 відсотків;
- в) 7 відсотків.

За нульовою ставкою оподатковуються операції з:

1. Вивезення товарів за межі митної території України.
2. Постачання товарів:
  - а) для заправки або забезпечення морських суден;
  - б) для заправки або забезпечення повітряних суден;
  - 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.
  - г) магазинами безмитної торгівлі.



**Рис. 4.3. Об'єкти, що підлягають оподаткуванню ПДВ**

### 3. Постачання наступних видів послуг:

- міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.
- послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом.
- послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

За ставкою 7 відсотків оподатковуються операції з:

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для

виробництва і застосування в Україні, а також медичних виробів, перелік яких затверджений Кабінетом Міністрів України;

— постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань.

Крім застосування нульової ставки, порядок справляння ПДВ в Україні передбачає також і звільнення від оподаткування окремих видів операцій.

Відповідно до ст. 197 Податкового кодексу звільнюються від оподаткування податком на додану вартість 42 види операцій. Зокрема:

— постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят;

— постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках.

— постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню.

— постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів тощо.

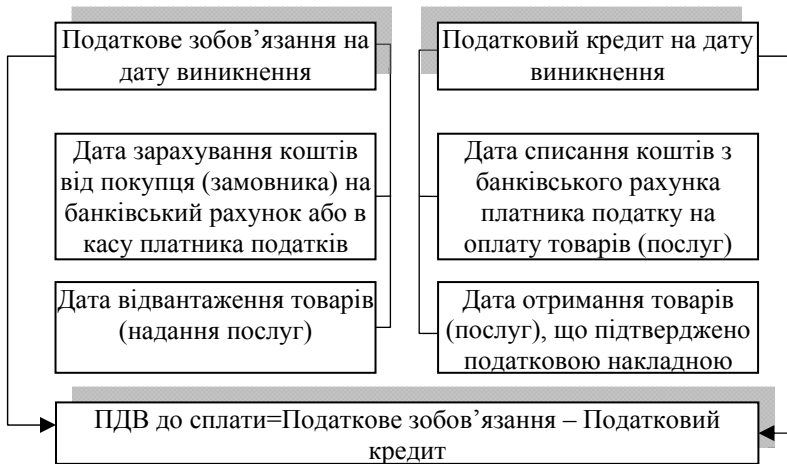
### **4.3. Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету**

Механізм визначення ПДВ базується на співставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку, нарахована платником податку в звітному (податковому) періоді.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов’язання у звітному періоді.

Сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов’язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду (рис. 4.4). Дата виникнення у платника податку права на податковий кредит залежить від того, яка з господарських подій сталася раніше.



**Рис. 4.4 Механізм визначення ПДВ**

Отже, датою виникнення податкових зобов’язань з постачання товарів/послуг вважається дата події, що сталася раніше:

- а) дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, 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, а для послуг – дата оформлення



документа, що засвідчує факт постачання послуг платником ПДВ.

Також датою виникнення податкових зобов'язань вважається:

— у разі постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів, що не передбачає наявності касового апарата, – дата виймання з таких торговельних апаратів грошової виручки;

— у разі постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки), умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків, датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких відсотків вважається дата їх нарахування;

— у разі якщо постачання товарів/послуг через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти, – дата постачання таких замінників національної валюти;

— у разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх або інших чеків, – дата постачання товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше;

— у орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) – дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу);

— у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів – дата їх зарахування на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом;

— у разі ввезення товарів на митну територію України – дата подання митної декларації для митного оформлення;

— у виконавця довгострокових договорів (контрактів) – дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами).

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, та складається з сум ПДВ, нарахованих (сплачених) платником протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- а) придбанням або виготовленням товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;
- б) придбанням (будівництвом, спорудженням) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у т.ч. у зв'язку з придбанням або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);
- в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;
- г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

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

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата події, що відбулася раніше:

- а) дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- б) дата отримання платником податку товарів/послуг.

Також датою виникнення права віднесення сум податку до податкового кредиту вважається:

— у орендаря (лізингоотримувача) – дата фактичного отримання об'єкта фінансової оренди (лізингу) таким орендарем;

— з договорів (контрактів) – дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами).

Звітним податковим і розрахунковим документом з податку на додану вартість є податкова накладна.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, складену за вибором покупця в один з таких способів:

а) у паперовому вигляді;

б) в електронній формі з дотриманням умови щодо електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних. У такому разі складання податкової накладної у паперовому вигляді не є обов'язковим.

Податкова накладна складається у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів/послуг.

Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються Міністерством фінансів України.

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та податковому кредиту і реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

Податкова накладна є підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту. Разом з тим, чинним податковим законодавством передбачені випадки, коли платник податку може не виписувати податкову накладну. У такому разі підставою для нарахування податкового кредиту є:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування ПДВ);

в) бухгалтерська довідка.

У разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту, є митна декларація.

Платники ПДВ повинні в обов'язковому порядку вносити отримані та видані податкові накладні до Єдиного реєстру податкових накладних.

Єдиний реєстр податкових накладних – це реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним податковим органом в електронному вигляді згідно з наданими платниками ПДВ – продавцями електронними документами.

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

До декларації додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування, а також оригінали митних декларацій, що підтверджують вивезення товарів за межі митної території України.

Протягом 30 календарних днів, що настають за терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних.

Платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування та подали заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, отримують таке бюджетне відшкодування у разі узгодження контролюючим органом суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки.

Сума бюджетного відшкодування вважається узгодженою контролюючим органом з дня, наступного за днем закінчення терміну проведення камеральної перевірки, у разі якщо камеральна перевірка проведена не була або за результатами проведення перевірки податкове повідомлення-рішення не було надіслано платнику податку у строк, визначений цим Кодексом.

Контролюючий податковий орган зобов'язаний протягом п'яти робочих днів після закінчення перевірки:

— або подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету;

— або за заявою платника податку зарахувати таку суму в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України.

На підставі отриманого висновку відповідного податкового органу інститут, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів протягом п'яти операційних днів після отримання висновку.

Якщо за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки сум бюджетного відшкодування, контролюючий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган:

а) у разі заниження суми бюджетного відшкодування податкова служба надсилає платнику податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її

вирахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування у звітному періоді, та зараховує таку суму заниження до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду;

б) у разі перевищення заявленої платником суми бюджетного відшкодування контролюючий орган надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

в) у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови.

Якщо за результатами перевірки або платник податку або контролюючий орган розпочинає процедуру адміністративного або судового оскарження, контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня після отримання відповідного повідомлення від платника або ухвали суду зобов'язаний повідомити про це орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів. У свою чергу інститут казначейського обслуговування бюджетних коштів припиняє процедуру відшкодування.

Єдиним джерелом сплати бюджетного відшкодування є доходи бюджету, до якого якого сплачується податок.

Звітним (податковим) періодом по ПДВ є один календарний місяць, а у випадках, передбачених ПКУ, – календарний квартал.

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця. Сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних

днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого у податкової декларації.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. Охарактеризуйте економічну сутність ПДВ, назвіть його переваги та недоліки як універсального акцизу.
2. Розкрийте функції ПДВ.
3. Перерахуйте основних платників ПДВ.
4. Визначте основні операції, що є об'єктами оподаткування ПДВ.
5. Перерахуйте ставки ПДВ. Назвіть основні операції, що звільнені від оподаткування ПДВ.
6. Розгляньте економічну сутність понять «податкове зобов'язання» та «податковий кредит» як основних елементів при розрахунку ПДВ, що підлягає сплаті.
7. Розкрийте сутність поняття «податкова накладна».
8. В чому полягає особливість оподаткування ПДВ за нульовою ставкою?
9. Яким чином визначається сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню?
10. Яка подія вважається датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг?
11. Який період вважається звітним періодом для сплати ПДВ?
12. Який термін подачі податкової декларації з ПДВ за звітний період?

## ТЕМА 5. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК ЯК СПЕЦИФІЧНИЙ АКЦИЗ

### Ключові поняття та терміни

<i>акциз</i>	<i>змішана ставка</i>
<i>адвалорна ставка</i>	<i>платники акцизного податку</i>
<i>специфічна ставка</i>	<i>податковий вексель</i>
<i>підакцизні товари (продукція)</i>	<i>марковані підакцизні товари</i>

### 5.1. Загальна характеристика акцизного податку

Акциз (лат. *accidere* – обрізую) – один із видів непрямих податків, що, як правило, встановлюється на високорентабельні та монопольні товари, входить до ціни цих товарів та оплачується покупцями. У сучасному податковому законодавстві акцизи посідають друге місце після податку на додану вартість і за значенням, і за обсягом надходжень до бюджету. Разом з тим, податкові системи XIX ст. визначали акцизи як основну, а часто й головну форми непрямого оподаткування. Саме тому термін «акциз» нерідко застосовується до всієї системи непрямих податків [35].

Одним з невід’ємних елементів податкових систем країн світу є індивідуальний (потоварний) акциз, який в Україні був втілений у вигляді такого податку як акцизний.

Термін «акциз» походить від старофранцузького слова «*accise*», що в перекладі означає «оцінка для оподаткування». Також термін акциз може мати походження від латинського «*accidere*», що означає «вирізати» спеціальні насічки на спеціальному вимірювальному пристрої, який показував кількість алкогольного напою у пляшці з метою його оподаткування. Акциз поряд із митом є однією із найбільш ранніх форм оподаткування.

Акцизний податок (до 2011 р. В українському законодавстві носив назву акцизного збору) – це різновид непрямих податків, яким оподатковуються високорентабельні та монопольні товари, що включається у ціну товару та



платниками якого виступають кінцеві споживачі підакцизного товару.

Акцизний збір в Україні було запроваджено у 1991 році Законом України «Про акцизний збір» від 18.12.1991 р. № 1996-ХІІ [36]. А 26 грудня 1992 р. Урядом прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» № 18-92 [37], який діяв до 2011 р. Окрім того, основними законодавчо-правовими документами, що регулювали порядок справляння акцизного збору були: Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби» від 06.02.1996 р. № 30/96, Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої» від 07.05.1996 р. № 178/96, Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на транспортні засоби» від 24.05.1996 р. № 216/96, Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)» від 11.07.1996 р. № 313/96.

У 2011 році новий Податковий кодекс України визначив перелік підакцизних товарів:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

Виходячи із зазначеного переліку підакцизної продукції, можна зробити висновок, що він відповідає світовим прикладам акцизного оподаткування, включаючи в себе:

- «соціально небезпечні» товари – усі види спиртової і алкогольної продукції, широкий асортимент тютюнових виробів (курильний тютюн, сигарети, цигарки);
- «предмети розкоші» – мотоцикли, легкові автомобілі;
- певні види мінеральної сировини і продукти їх переробки – пально-мастильні матеріали.

Проведений теоретичний аналіз сутності акцизного оподаткування в Україні дає змогу дійти висновку, що протягом усього свого активного використання, як джерела податкових надходжень та засобу регулювання економіки, акциз відіграв виняткове фіскальне та регулююче значення.

## **5.2. Платники, об'єкти та база оподаткування акцизним податком**

Основні аспекти справляння акцизного податку регламентується розділом VI ПКУ.

Платники акцизного податку є специфічною категорією, яка використовується для визначення сукупності суб'єктів господарювання та фізичних осіб, на яких покладено обов'язок сплати акцизного податку

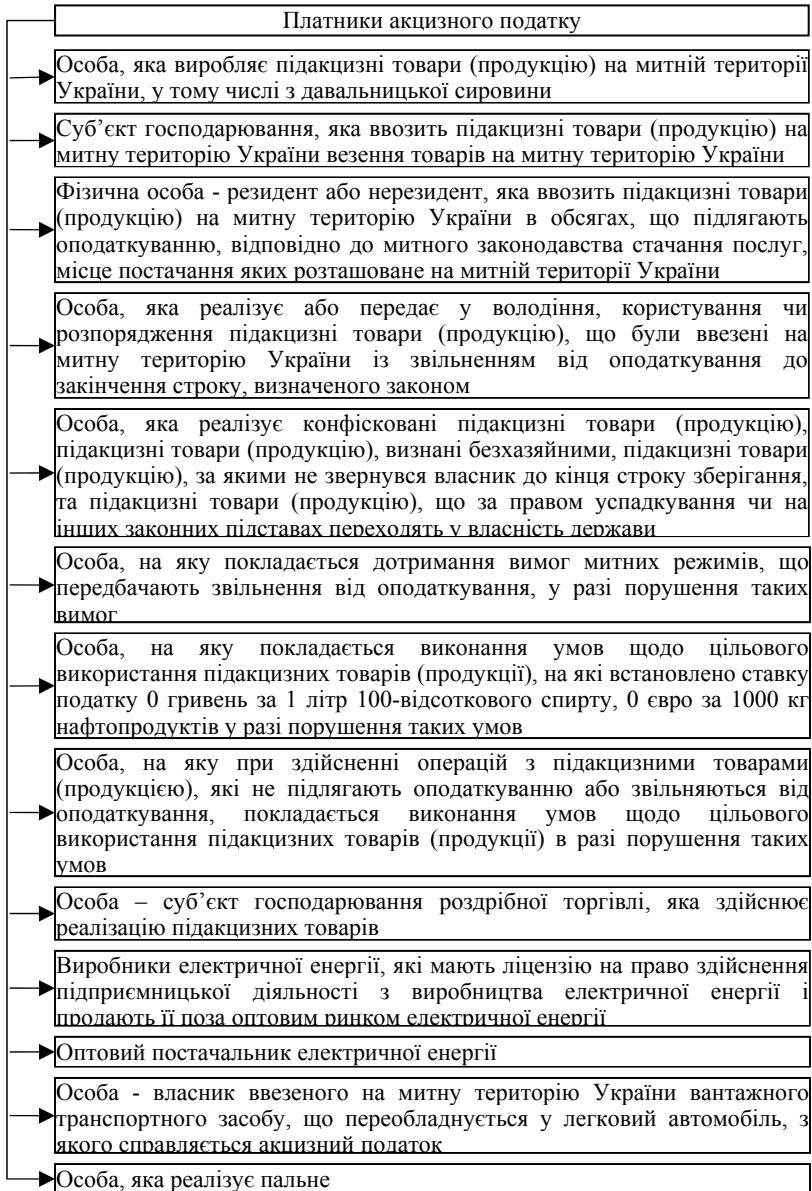
Детальний перелік платників акцизного податку наведений на рис. 5.1.

Реєстрація в органах державної фіскальної служби суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Ст. 213 Податкового кодексу України встановлено чіткий перелік операцій, що є об'єктами оподаткування акцизним податком, та операцій, звільнених від оподаткування.

Не підлягають оподаткуванню акцизним податком наступні операції:

- експорт підакцизних товарів (продукції);
- ввезення на митну територію України раніше експортованих товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів, для їх повернення експортеру.



**Рис. 5.1. Платники акцизного податку**

Ст. 213.3 Податкового кодексу передбачає перелік операцій з підакцизними товарами (продукцією), що звільняються від оподаткування:

1. Придбання за кошти державного та місцевих бюджетів або ж за кошти фондів загальнообов'язкового державного страхування легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів (у т. ч. для дітей-інвалідів) та легкових автомобілів спеціального призначення для МОЗ та Державної служби з надзвичайних ситуацій України.

2. Ввезення підакцизних товарів (продукції), призначених для офіційного використання дипломатичними та консульськими установами іноземних держав, а також особистого використання їх працівниками. За умови реалізації вказаних товарів (продукції) на митній території України податок сплачується за ставками, що діяли на момент подання митної декларації при ввезенні підакцизних товарів на територію України.

3. Розміщення ввезених підакцизних товарів у митний режим: транзиту, митного складу, магазину безмитної торгівлі, тимчасового ввезення, переробки на митній території України.

4. Ввезення підакцизних товарів (продукції) з-за меж митної території України на митну територію України, якщо при цьому згідно із законом не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави.

5. Безоплатна передача для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника.

6. Реалізація та/або передача в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції).

7. Ввезення на митну територію України підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва інших підакцизних товарів (продукції), за умови подальшого виготовлення з такої сировини інших підакцизних товарів, які будуть реалізуватися митній території України або на експорт.

8. Реалізація вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі.

9. Ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (окрім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги.

10. Ввезення державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу вроздріб) для проведення досліджень чи випробувань.

11. Реалізація скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення.

12. Реалізація відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації.

### **5.3. Ставки акцизного податку. Порядок обчислення та сплати акцизного податку**

Ставки акцизного податку є єдиними на усій території України. Це пов'язано з принципами загальності оподаткування та рівності усіх платників перед законом.

Для оподаткування акцизним податком окремих видів підакцизних товарів (продукції) застосовуються наступні ставки: адвалорні (у процентах до обороту реалізації товару (продукції)), специфічні (у твердих сумах з одиниці товару (продукції) та адвалорні й специфічні ставки одночасно (для тютюнових виробів) (рис. 5.2).



**Рис. 5.2. Види ставок акцизного податку**

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:

- вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;

- вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених

на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, обсягу, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

У випадку обчислення податку із застосуванням одночасно адвалорних та специфічних ставок податку базою оподаткування є база, визначена для обох видів ставок.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

Датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках. Суми податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України, перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період. Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.

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 (у разі потреби) на день подання митної декларації.

Особливості перерахування коштів до бюджету визначаються видом акцизного податку [38, с. 449].

Перелік товарів, на які встановлюється акцизний податок, та його ставки затверджуються Верховною Радою України.

Введення достатньо високих ставок акцизного податку дає можливість зменшувати споживання деяких товарів, наприклад алкогольних і тютюнових виробів, тобто за допомогою диференційованих ставок податку держава здійснює вплив на структуру споживання.

Нормами Податкового кодексу встановлено розміри ставок акцизного податку за товарними позиціями, категоріями та підкатегоріями кодування товарів Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) (додаток А).

Податковим кодексом України передбачені окремі положення щодо обчислення податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України; з товарів, які ввозяться на митну територію України; в разі тимчасового ввезення на митну територію України та переміщення через митну територію України транзитом підакцизних товарів.

Податковими особливостями характеризується процес оподаткування виробництва та реалізації алкогольних напоїв в Україні, що передбачає використання податкових векселів. Під таким векселем визначають простий вексель, авальований банком, що видається векселедавцем до отримання з акцизного складу спиртзаводу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію (за винятком виноматеріалів), і є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у строк до 90 днів, починаючи з дня видачі векселя. Таким чином, суб'єктам підприємницької діяльності надана можливість отримувати спирт етиловий з відстрочкою сплати податку, розрахованого на готову продукцію, на термін до 90 календарних днів.



Податковий вексель також може бути виданий:

а) підприємством первинного виноробства, яке є виробником виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів;

б) виробником лікарських засобів;

в) виробником продуктів органічного синтезу;

г) нафтопереробними заводами (чи іншими суб'єктами господарювання), які використовують біоетанол для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу;

г) виробниками біопалива.

Податковий вексель вважається погашеним векселедавцем у разі сплати суми податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі строк.

Сума податку, на яку погашається вексель, визначається виходячи з фактично отриманої кількості спирту та ставок податку на готову продукцію, зменшується на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового при транспортуванні та зберіганні, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, а також фактично повернутого невивправного браку.

Базовим податковим періодом для сплати акцизного податку є календарний місяць.

Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених або переобладнаних на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів, суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, оптовий постачальник електричної енергії щомісяця, не пізніше 20 числа наступного податкового періоду подає декларацію з акцизного податку до органу ДФС за місцем реєстрації.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України (ввозяться на митну територію), здійснюється контролюючими органами.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. Розкрийте економічну сутність поняття «акциз».
2. Наведіть повний перелік підакцизних товарів.
3. Які операції з підакцизними товарами (продукцією) звільняються від оподаткування акцизним податком?
4. Розгляньте операції, що є об'єктами оподаткування акцизним податком.
5. Наведіть відмінності між адвалорними та специфічними ставками акцизного податку.
6. Розкрийте сутність елементу «податковий вексель» та зазначте його призначення.
7. Охарактеризуйте особливості обчислення акцизного податку за адвалорними ставками.
8. В які терміни сплачується акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)?
9. В яких випадках встановлюються змішані ставки акцизного податку?
10. Який період є базовим податковим періодом для сплати акцизного податку?
11. В який строк сплачується податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)?
12. Який термін подачі декларації з акцизного податку за звітний період?

## ТЕМА 6. МИТО

### Ключові поняття та терміни

*Митний кодекс України*

*митна вартість товарів*

*Єдиний митний тариф України*

*митниця*

*митна політика держави*

*декларант*

*ставки мита*

*митний пост*

### 6.1. Мито як інструмент митної політики в Україні

Мито (давньонім. *muta* – податок, збір) – це обов’язковий платіж, що справляється митними органами з товарів та інших предметів, які переміщуються через митний кордон держави (ввезених при імпорті, вивезених при експорті або тих, що надходять транзитом). У теорії фінансового права немає єдності у поглядах на правову природу мита, що справляється митницею на кордоні. Це пов’язано з тим, що мито має спільні риси з непрямими податками (ПДВ, акцизи). Мито, як і акциз та ПДВ, сплачується в остаточному підсумку за рахунок споживача, а також збільшує ціну товару на стадії формування ціни реалізації. Але на відміну від податків, мито має чітко виражений умовний характер (обов’язкове перетинання митного кордону).

Митне оподаткування – один з основних векторів митної політики кожної держави, спосіб митного регулювання. Розвиток системи митного оподаткування в Україні здійснюється в напрямку його імплементації із загальноприйнятими в європейській практиці нормами і стандартами.

Загальне керівництво митною політикою в Україні здійснюють:

— Верховна Рада України – визначає основні напрямки митної політики, структуру системи органів державного регулювання митної справи, встановлює ставки мита, спеціальні митні зони та митні режими на території України тощо;

— Кабінет Міністрів України, що здійснює регулювання митною справою, встановлює розміри митних платежів,

проводить переговори та укладає міжнародні договори України тощо;

— державна фіскальна служба України – здійснює безпосереднє керівництво митною справою в державі.

Відповідно до Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24.12.2012 р. № 726/2012 та Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21.05.2014 р. № 160 державну митну політику в Україні здійснює Державна фіскальна служба.

Державна політика у сфері митної справи – це система цілей, принципів, функцій, напрямів, засобів державної діяльності, спрямованих на забезпечення національних митних інтересів та безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі та захист внутрішнього ринку, розвиток національної економіки та її інтеграцію до світової економіки, наповнення державного бюджету, які реалізуються через:

- а) механізми тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- б) участь у митних союзах, зонах вільної торгівлі та міжнародних договорах (конвенціях) з митних питань;
- в) встановлення порядку переміщення товарів через митний кордон України та здійснення їх митного контролю;
- г) законодавство України з питань державної митної справи.

Митними органами є центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи, спеціалізовані митні органи, митниці та митні пости.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи, спрямовує, координує та контролює діяльність митниць, митних постів, спеціалізованих митних органів та митних організацій, спеціалізованих навчальних закладів та науково-дослідного інституту митної справи України, в межах своїх

повноважень видає накази, організує та контролює їх виконання.

Саме центральному органу підпорядковані митниці, митні пости, спеціалізовані митні органи та митні організації, спеціалізовані навчальні заклади та науково-дослідний інститут митної справи України.

Митниця – це державна установа, що контролює перевезення товарів через кордон, стягує митні платежі, виконує інші завдання відповідно до законодавства. Митниця є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, печатку та бланк із зображенням Державного Герба України та із своїм найменуванням і діє відповідно до Конституції України, Митного кодексу України, інших нормативно-правових актів.

Митниця здійснює свою діяльність на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці (область; м. Київ, м. Севастополь). Окремі митниці можуть здійснювати свою діяльність на територіях двох чи більше адміністративно-територіальних одиниць або на всій території України.

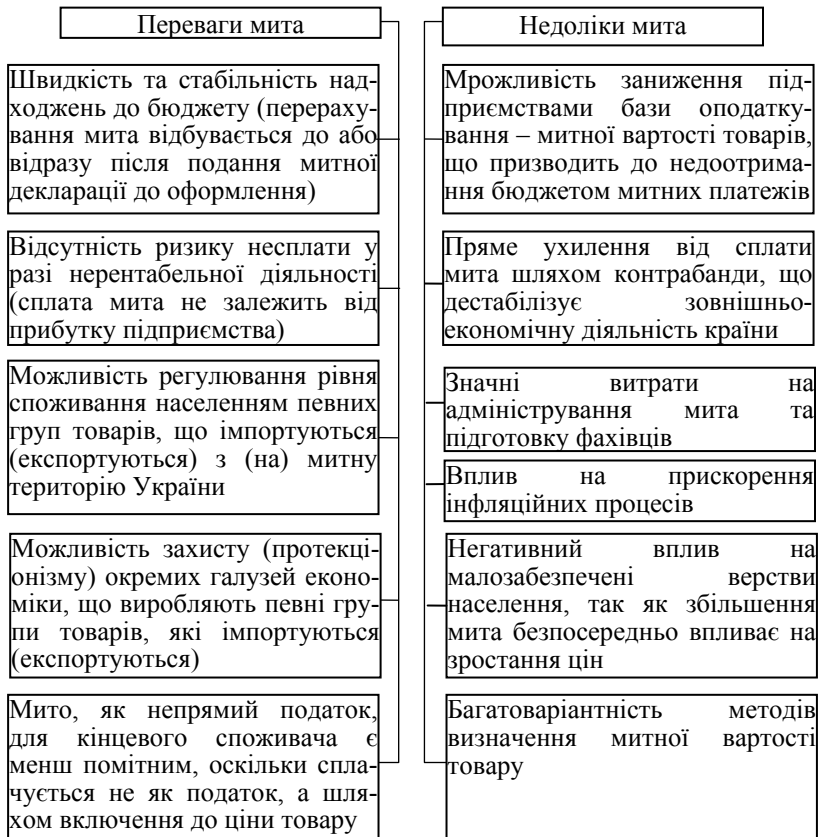
Митний пост є митним органом, який входить до складу митниці як відокремлений структурний підрозділ і в зоні своєї діяльності забезпечує виконання завдань, покладених на митну службу України.

Митні пости створюються в міру необхідності у населених пунктах, на залізничних станціях, в аеропортах, морських та річкових портах та інших об'єктах, розташованих у зоні діяльності митниці.

Безпосередньо справляння мита в Україні регламентується Митним кодексом України від 13.03.2012 р. № 4495-УІ [39], який набрав чинності з 01.06.2012 р., Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ [1], (в частині нарахування та сплати ПДВ та акцизного податку із ввезених в Україну товарів) та Законом України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 р. № 584-VII [40].

Мито за своєю природою є податком, тому що, по-перше, воно сплачується в обов'язковому безповоротному порядку; по-друге – не має конкретного цільового призначення.

Практика застосування мита, як важливого інструменту розвитку зовнішньоекономічних відносин, дозволила виявити його переваги та недоліки (рис. 6.1).



**Рис. 6.1. Переваги та недоліки мита**

Мито є важливою складовою податкової системи і має такі основні риси:

- а) включається в ціну товару як надбавка і є податком на споживання;
- б) має чітко виражену фіскальну природу;
- в) стягується відповідно до встановлених тарифів;
- г) є загальнодержавним податком і в повному обсязі зараховується до Державного бюджету України.

Мито фактично виконує ті ж самі функції, що й податки і збори, однак має певні особливості.

Мито виконує свою фіскальну функцію, яка проявляється у тому, що акумулюються кошти для виконання державою взятих на себе завдань. В епоху протекціонізму встановлення мита характеризувалося суто фіскальним підходом, який проявлявся у тому що встановлювались високі ставки мита, однак із початком інтеграційних процесів роль мита у формуванні доходів держав почала послаблюватись.

У свою чергу регулююча функція мита полягає в тому, що завдяки диференціації ставок відбувається коригування національних і світових цін. Існують три основні прояви цієї функції:

— протекціоністський – національна ціна є значно нижчою за світову ціну разом зі сплаченим митом;

— стимулюючий – національна ціна перевищує світову ціну разом зі сплаченим митом;

— стабілізуючий – національна ціна дорівнює світовій ціні разом зі сплаченим митом.

Отже, мито є непрямим податком, який стягується при перетині митного кордону, тобто при імпорті, експорті та транзиті товарів.

Даний податок, як і акциз, включається до ціни товарів, сплачується за рахунок покупця, його ставки диференційовані за групами товарів, перелік яких значно ширший, ніж перелік підакцизних товарів.

## **6.2. Платники мита та об'єкти оподаткування митом. Класифікація мита**

Платниками мита є особи, що ввозять (вивозять) або переміщують товари через митний кордон держави. Особливістю платника є те, що ним може бути як власник товару, так і уповноважена особа (декларант). У даному випадку можлива передача обов'язку зі сплати митних платежів іншій особі, що не має стосунку до товару [41, с. 288]. Мито може справлятися як з юридичних, так і з фізичних осіб. Останніми мито сплачується за різними ставками залежно від мети використання ввезеного товару: для особистого користування (ставки порівняно невеликі) або виробничого (рівень ставок вище). Об'єктом мита є митна вартість перемішуваних товарів, щодо яких нараховується мито.

В економічно розвинених країнах найпоширенішим є мито, яке стягується з товарів, що ввозяться до країн, тобто регулюванню підлягає лише імпорт. Експорт товарів регулюється, як правило, у країнах з невисоким рівнем економічного розвитку.

В Україні оподатковувані товари зосереджено в товарній класифікаційній схемі, заснованій на Гармонізованій системі опису і кодування товарів.

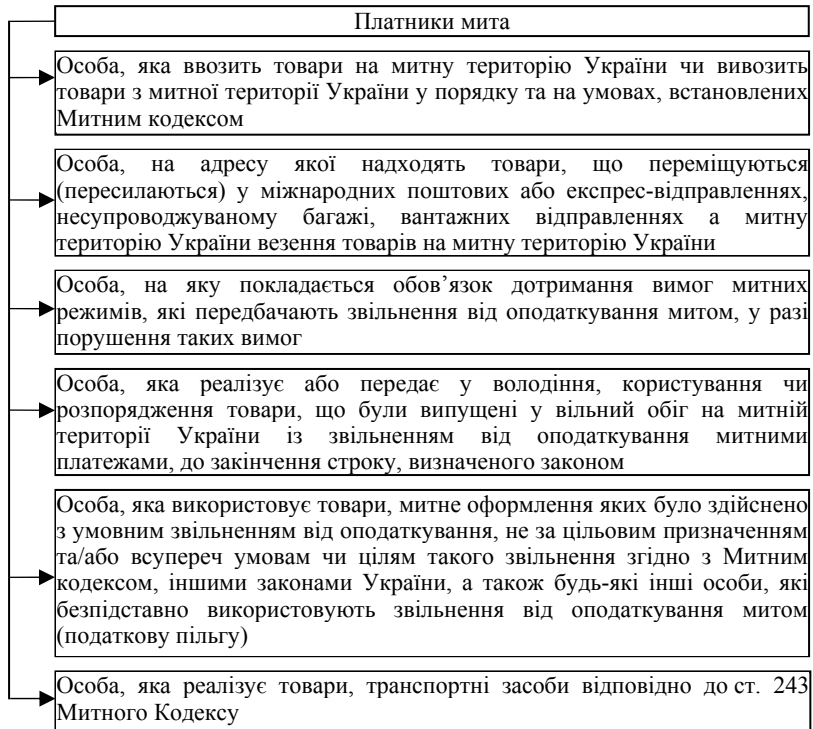
Мито нараховується митним органом України відповідно до ставок Єдиного митного тарифу України, чинними на день подання митної декларації, і сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті, яку купує Національний банк України. При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна валюта перераховується у валюту України за курсом Національного банку України, який застосовується для розрахунків по зовнішньоекономічних операціях і діє на день подання декларації. Мито безпосередньо сплачується митним органам України, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, – підприємствам зв'язку. Порядок надання відстрочення та розстрочення сплати мита встановлюється



Державною митною службою України. Митні органи також здійснюють контроль за правильністю нарахування і збору мита.

Порядок сплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. Митний тариф є системою ставок мита, які застосовуються до товарів, що їх переміщують через митний кордон.

Перелік платників мита в Україні наведено на рис. 6.2 [Митний кодекс України].



**Рис. 6.2. Платники мита**

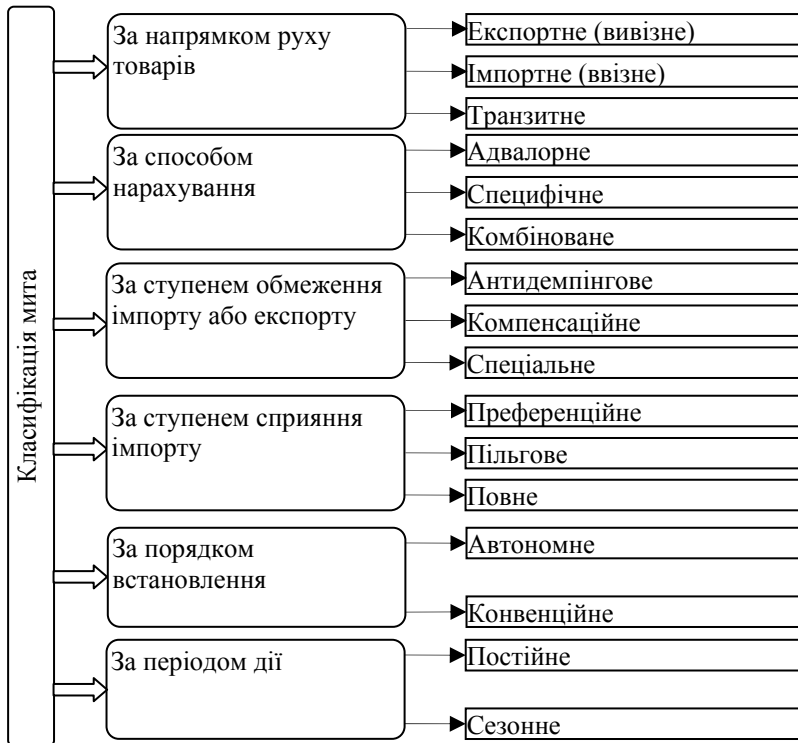
Об'єктами оподаткування митом є:

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

- товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами відповідно до розділу XII Митного Кодексу, а також розділів V та VI ПКУ;
- товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до статті 243 Митного Кодексу.

В Україні застосовуються такі види мита: ввізне; вивізне; сезонне та особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, додатковий імпорتنний збір.

Класифікацію мита наведено на рис. 6.3.



**Рис. 6.3. Класифікація видів мита**

За характером спрямованості переміщуваних товарів розрізняють:

- експортне (вивізне) мито – встановлюється на українські товари, що вивозяться за межі митної території України;
- імпортне (ввізне) мито – встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України;
- транзитне мито.

Експортне (вивізне) мито має, насамперед, регулюючий характер і встановлюється, перш за все, з метою обмеження експорту природних ресурсів або тих товарів, на які існує підвищений попит на внутрішньому ринку. Експортне мито підвищує ціну товару для споживача, знижуючи тим самим його конкурентоспроможність на світовому ринку. Більшість розвинутих країн відмовляються від експортного мита як такого.

За способом нарахування:

- адвалорне мито – нараховується у відсотках до митної вартості товарів, які обкладаються митом. Розмір адвалорних ставок переважно залежить від наявності виробництва в Україні аналогічних товарів. До тих товарів, що не виробляються в Україні, застосовуються низькі або нульові ставки, а до товарів, виробництво яких передбачає одержання значного прибутку, - високі ставки;
- специфічне мито – нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів, що обкладаються митом;
- комбіноване мито – поєднує обидва ці види митного обкладення.

За призначенням (обмеженням імпорту або експорту):

- а) 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;

б) 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;

в) спеціальне мито – використовується як:

— засіб захисту національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику;

— заходи у відповідь на дискримінаційні або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань.

Для встановлення фактів, які стають основою для застосування спеціального, антидемпінгового і компенсаційного мита, проводиться розслідування уповноваженим державним органом згідно заяви українських чи іноземних зацікавлених державних органів, підприємств, організацій.

За ступенем сприяння імпорту:

а) преференційне мито – найбільш сприятливий митний режим, який застосовується до товарів, що походять із країн, які входять разом з Україною в митні союзи; при встановленні спеціального преференційного митного режиму у відповідності з міжнародними договорами;

б) пільгове мито – вводиться відносно імпорту товарів та предметів з країн, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (Австрії, Великобританії, Італії, США, Німеччини, Франції і т.д.), та з країн, що розвиваються (за винятком товарних груп, по яких застосовуються преференційні ставки);

в) повне мито – застосовується до інших товарів і предметів.

За періодом дії:

— остійне мито – встановлюється без обмеження термінів застосування;

— сезонне мито – встановлюється на на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня його встановлення.

6. За порядком встановлення:

- автономне мито – встановлюється країною самостійно незалежно від міжнародних договорів;

- конвенційне мито – встановлюється на основі двохсторонніх та багатосторонніх переговорів та зафіксоване в угодах.

Ставки мита встановлені Митним тарифом України і залежать від товарної номенклатури, затвердженої Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД).

При визначенні ставок мита головними критеріями є:

1) економічні інтереси держави в цілому;  
2) інтереси національних виробників і споживачів;  
3) можливість та доцільність заміни імпоротної продукції вітчизняною;

4) інтереси збереження прямих зв'язків, виробничої кооперації;

5) сприяння виробництву товарів експортного призначення через систему пільг на імпорт сировини і компонентів;

6) доцільність обмеження імпорту окремих товарів або підвищення доходів державного бюджету від їхнього імпорту;

7) можливість маневрування рівнем мита в процесі міждержавних торговельних переговорів для одержання зустрічних поступок.

Подібний підхід вимагає наявності більш послідовної і виваженої державної митної політики. Крім необхідності захищати неконкурентноспроможну вітчизняну продукцію, необхідно також враховувати інтереси споживачів щодо доступу до імпортних товарів високої якості за помірними цінами та можливі наслідки протекціоністських дій держави у зовнішньополітичних відносинах.

### **6.3. Порядок нарахування та сплати мита**

Переміщення товарів через митний кордон України підлягає митному оформленню працівниками митниці з метою забезпечення митного контролю, який передбачає декларування товару та сплату мита і митних платежів. Декларування здійснюється шляхом заповнення митних або валютних декларацій.

Базою оподаткування митом є:

1. Для товарів, на які встановлено адвалорні ставки мита, - митна вартість товарів.
2. Для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, - кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.
3. Для товарів, на які законом встановлено комбіновані ставки мита, база оподаткування визначається відповідно до пунктів 1 і 2.

Отже, нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному оподаткуванню за адвалорними ставками, провадиться на базі їхньої митної вартості.

Митна вартість – вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, - це загальна сума всіх платежів, які були здійснені або повинні бути здійснені покупцем оцінюваних товарів продавцю або на користь продавця через третіх осіб, або на пов'язаних із продавцем осіб для виконання зобов'язань продавця.

Документи, які підтверджують митну вартість товарів:

1. Декларація митної вартості та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості, на підставі яких проводився розрахунок.
2. Зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності.
3. Рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа

(якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу).

4. Якщо рахунок сплачено, – банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару.

5. За наявності – інші платіжні та бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару.

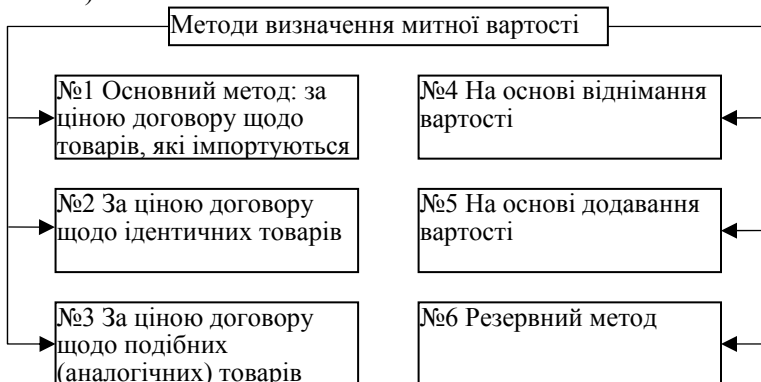
6. Транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів.

7. Копія імпоротної ліцензії, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню.

8. Якщо здійснювалося страхування – страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.

Митна вартість визначається на основі поданих декларантом відомостей.

З метою визначення правильності заявленої декларантом митної вартості товарів, що імпортуються, або за наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності поданих декларантом відомостей, може бути застосований один з шести методів її розрахунку, визначених ст. 57 Митного кодексу України (рис. 6.4).



**Рис. 6.5. Методи визначення митної вартості товарів, що імпортуються**

Метод визначення митної вартості товару не може бути обраний на власний розсуд митним органом.

У разі якщо митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена за першим методом, за митну вартість береться вартість операції з ідентичними товарами, які продаються на експорт в Україну з тієї ж країни, і час експорту яких збігається з часом експорту оцінюваних товарів або є максимально наближеним до нього.

При цьому під ідентичними розуміються товари, однакові за всіма ознаками з оцінюваними товарами, у тому числі за такими, як:

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

У разі якщо митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена за другим методом, за митну вартість береться вартість операції з подібними (аналогічними) товарами, які продаються на експорт в Україну, і час експорту яких збігається з часом експорту оцінюваних товарів або є максимально наближеним до нього.

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

Для визначення, чи є товари подібними (аналогічними), враховуються такі ознаки: 1) якість, наявність торгової марки та їх репутація на ринку; 2) країна походження; 3) виробник.

У разі якщо митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена відповідно до вище зазначених методів, їх митна вартість визначається на основі віднімання вартості.

У разі якщо оцінювані, ідентичні чи подібні (аналогічні) товари продаються на митній території України у незмінному стані, для визначення митної вартості товарів за цим методом за основу береться ціна одиниці товару, за якою оцінювані,



ідентичні чи подібні (аналогічні) імпорتنі товари продаються на території України у найбільш загальних кількостях покупцю одночасно або у час, максимально наблизений до дати ввезення оцінюваних товарів, за умови вирахування таких компонентів:

1) витрат на виплату комісійних чи звичайних торговельних надбавок, які робляться для одержання прибутку та покриття загальних витрат.

2) звичайних витрат, понесених в Україні на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування.

3) сум податків, що підлягають сплаті в Україні у зв'язку з ввезенням (імпортом) чи продажем (відчуженням) товарів.

Для визначення митної вартості товарів на основі додавання вартості (обчислена вартість) за основу береться надана виробником товарів, які оцінюються, інформація про їх вартість, яка повинна складатися із сум:

1. Вартості матеріалів та витрат, понесених виробником при виробництві оцінюваних товарів.

2. Обсягу прибутку та загальних витрат, що дорівнює сумі, яка звичайно відображається при продажу товарів того ж класу або виду, що й оцінювані товари, які виготовляються виробниками у країні експорту для експорту в Україну.

3. Витрат на завантаження, розвантаження та обробку оцінюваних товарів, їх транспортування та страхування.

У разі якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом послідовного використання зазначених методів, вона визначається з використанням резервних методів, які не суперечать законам України і є сумісними з принципами і положеннями Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ).

Розглянемо більш детально механізм нарахування митних платежів на товари та транспортні засоби, що ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України.

Розрахунок суми мита в разі застосування адвалорних ставок (у відсотках до частини фактурної вартості товарів, що перевищує їх неоподаткований розмір) здійснюється за формулою

$$M = (ЧЧФ * C_m) / 100\%, \quad (6.1)$$

де  $M$  – сума мита;  $ЧФВ$  – частина фактурної вартості товарів, що перевищує неоподаткований розмір (у грн);  $C_m$  – ставка мита, встановлена у відсотках від фактурної вартості товару, що дорівнює 10%.

Розрахунок мита з вартості товарів, що обчислюється пропорційно до ваги, яка перевищує 50 кг, здійснюється за формулою

$$M = \frac{ФВ}{ЗВ} * (ЗВ - 50_{кг}) * \frac{C_m}{100\%}, \quad (6.2)$$

де  $M$  – сума мита;  $ФВ$  – фактурна вартість товару (у грн);  $ЗВ$  – загальна вага товару;  $C_m$  – ставка мита, встановлена у відсотках від фактурної вартості товару, що дорівнює 10%.

Нарахування суми акцизного податку при ввезенні громадянами на митну територію України транспортних засобів здійснюється відповідно до розділу VI Податкового кодексу України за ставками, вказаними в табл. 6.5 цього посібника.

Відповідно до ст. 374 Митного кодексу України, при ввезенні (пересиланні) громадянами на митну територію України, звільняються від оподаткування митом наступні товарні позиції:

1. Особисті речі.
2. Культурні цінності, виготовлені 50 і більше років тому.
3. Товари, призначені для забезпечення звичайних повсякденних потреб громадянина та початкового облаштування, що ввозяться (пересилаються) громадянами у зв'язку з переселенням на постійне місце проживання в Україну протягом 6 місяців з дня видачі документа, що підтверджує його право на постійне проживання в Україні, за умови документального підтвердження того, що до дня видачі цього документа громадянин проживав на території країни, з якої він прибув, не менше 3-х років.
4. Товари, що належать громадянам і переміщуються транзитом через митну територію України.

5. Товари, що входять до складу спадщини, відкритої за межами України на користь резидента, у разі підтвердження її складу органами, що вчиняють нотаріальні дії у країні її відкриття.

6. Товари, одержані громадянами-резидентами у вигляді нагород і призів на міжнародних змаганнях, конкурсах за межами митної території України.

7. Товари та транспортні засоби особистого користування, що були попередньо вивезені громадянами-резидентами за межі митної території України і зворотно ввозяться.

8. Транспортні засоби особистого користування, що тимчасово ввозяться на митну територію України громадянами-нерезидентами, а також пальне, що міститься у звичайних баках таких транспортних засобів, встановлених заводом-виробником.

9. Товари (крім транспортних засобів), які мають ознаки таких, що були у користуванні та призначені для власного облаштування житла і забезпечення життєдіяльності громадян, які перебували за кордоном у відрядженнях (на навчанні), за умови, що такі товари ввозяться (пересилаються) протягом 6 місяців з дня повернення таких громадян в Україну після закінчення строку відрядження (навчання).

10. Товари (крім транспортних засобів), які були у користуванні та призначені для власного облаштування житла і забезпечення життєдіяльності іноземних громадян, які за офіційним запрошенням прибувають у довготермінове відрядження в Україну, за умови, що такі товари ввозяться (пересилаються) на адресу свого тимчасового перебування в Україні протягом перших шести місяців його перебування в довготерміновому відрядженні в Україні під зобов'язання про їх зворотне вивезення;

Ввезення на митну територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів громадянами, які не досягли 18-річного віку, не допускається.

Громадяни, які досягли 18-річного віку, можуть ввозити алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію

України в ручній поклажі або супроводжуваному багажі без сплати митних платежів та без письмового декларування у таких кількостях із розрахунку на одну особу:

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

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

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

Ст. 287 Митного кодексу України визначає особливості звільнення від сплати мита деяких товарів, зокрема:

1. При ввезенні (пересиланні) на митну територію України або вивезенні товарів, визначених як гуманітарна допомога.

2. Товари, що ввозяться в Україну не строк не менше 3-х років іноземними інвесторами з метою інвестування або ж як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями. При відчуженні таких товарів раніше 3-х років з часу зарахування їх на баланс, ввізне мито сплачується на загальних підставах.

3. Наукове, лабораторне і дослідницьке обладнання, а також комплектуючі та матеріали, що ввозяться в Україну науковим парком та партнерами наукового парку. Звільнення від сплати ввізного мита надається на весь строк реалізації проекту наукового парку, але не більше ніж на 2 роки для обладнання та не більше ніж на 1 рік для комплектуючих і матеріалів з дня затвердження переліку та обсягів товарів.

4. Товари, що ввозяться на митну територію України на адресу Товариства Червоного Хреста України, його органів та місцевих організацій як гуманітарна чи добродійна допомога, звільняються 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 проекти технологічних парків. Нараховані суми ввізного мита не перераховуються до бюджету, а зараховуються на спеціальні рахунки технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств.

6. Устаткування, обладнання та комплектуючі до них, матеріали, що не виробляються в Україні, які не є підакцизними товарами та ввозяться ініціаторами створення - суб'єктами господарювання, керуючими компаніями індустриальних парків для облаштування та здійснення господарської діяльності у межах індустриальних парків.

Особою, на яку покладається обов'язок із сплати митних платежів, є декларант. Декларування здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення. При застосуванні письмової форми декларування можуть використовуватися як електронні документи, так і документи на паперовому носії.

Електронне декларування здійснюється з використанням електронної митної декларації, засвідченої електронним цифровим підписом, та інших електронних документів або їх реквізитів.

Митна декларація подається митному органу, який здійснює митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, протягом 4 робочих днів з дати доставлення цих товарів або транспортних засобів до зазначеного органу.

Митним кодексом України передбачено, що митне оформлення завершується протягом 4 робочих годин з моменту пред'явлення митному органу товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що підлягають митному оформленню (ст. 255 МКУ).

Під час митного оформлення товарів митному органу можуть подаватися наступні види митних декларацій:

- 1) митна декларація, заповнена у звичайному порядку;
- 2) попередня митна декларація;
- 3) тимчасова митна декларація;
- 4) періодична митна декларація;
- 5) додаткова митна декларація

За загальним правилом, митна декларація подається органу доходів і зборів, який здійснює митне оформлення товарів, протягом 10 робочих днів з дати доставлення цих товарів до зазначеного органу.

У разі відмови у прийнятті митної декларації або в митному оформленні товарів, а також у разі прийняття митним органом рішення про коригування митної вартості товарів нова митна декларація подається не пізніше 10 робочих днів з дати відмови, якщо товари протягом зазначеного часу не розміщено на складі тимчасового зберігання чи на складі органу доходів та зборів.

Документи, відомості про які зазначені в митній декларації, повинні зберігатися декларантом або уповноваженою ним особою протягом не менше ніж 1095 днів.

Норми Митного кодексу України допускають внесення змін та відкликання митної декларації, прийнятої органом доходів і зборів, до моменту завершення митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення відповідно до заявленого митного режиму.

Митні платежі сплачуються у гривнях, однак, можуть бути сплачені і в іноземній валюті за курсом, встановленим Національним банком України, що діє на день подання митної декларації або ж здійснення митних формальностей.

Порядок застосування пільг при сплаті мита передбачений ст.ст. 19–25 розділу III «Звільнення від сплати мита, тарифні пільги та преференції» Закону України «Про Єдиний митний тариф». Ці пільги містять:

- 1) звільнення від сплати мита визначених категорій платників;
- 2) зниження ставок мита;
- 3) повернення раніше сплачених сум мита;

- 4) умовно-безмитне ввезення та вивезення товарів;
- 5) звільнення від обкладення митом певних предметів.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. Розкрийте економічну сутність поняття «мито».
2. В чому полягає фіскальна функція мита?
3. Які прояви регулюючої функції мита?
4. Охарактеризуйте переваги та недоліки мита.
5. За якими ознаками здійснюється класифікація мита?
6. Назвіть методи визначення митної вартості товарів.
7. Чи існують пільги при сплаті мита?
8. Який термін зберігання декларантом документів, відомості про які зазначені в митній декларації?
9. Які види митних декларацій можуть подаватися митному органу під час митного оформлення товарів?
10. Які товари звільняються від сплати мита?
11. У яких випадках під час визначення митної вартості товарів використовується вартість операцій з ідентичними товарами?
10. Які критерії визначення ідентичних товарів?

## ТЕМА 7. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

### Ключові поняття та терміни

*оподаткування прибутку*  
*податкові канікули*  
*прискорена амортизація*  
*валовий дохід*

*додатковий податковий період*  
*резидент*  
*нерезидент*  
*валові витрати*

### 7.1. Роль податку на прибуток підприємств в економічному розвитку України

Податок на прибуток підприємств – одна з найрозвиненіших форм оподаткування, яка має багатовікову історію. Цей податок є платою з боку виробництва за сприятливі умови господарювання, тобто вилучаючи частину доходів юридичних осіб, держава гарантує їм ефективніше використання капіталу, що залишається в їх розпорядженні. Податок на прибуток за своєю економічною сутністю є прямим податком. Його розмір прямо залежить від розміру прибутку платника. Тому його вплив на результати господарської діяльності досить істотний.

Податок на прибуток підприємств прямо залежить від кількості активних підприємств, що діють на території України та утворюють об'єкт оподаткування даним податком, а саме прибуток. Звісно, що між прибутком підприємств та податком на прибуток підприємств існує пряма залежність: чим вищий прибуток, тим більше податок з такого прибутку. Саме від ефективної діяльності активних підприємств залежать обсяги податкових надходжень з податку на прибуток підприємств до бюджету.

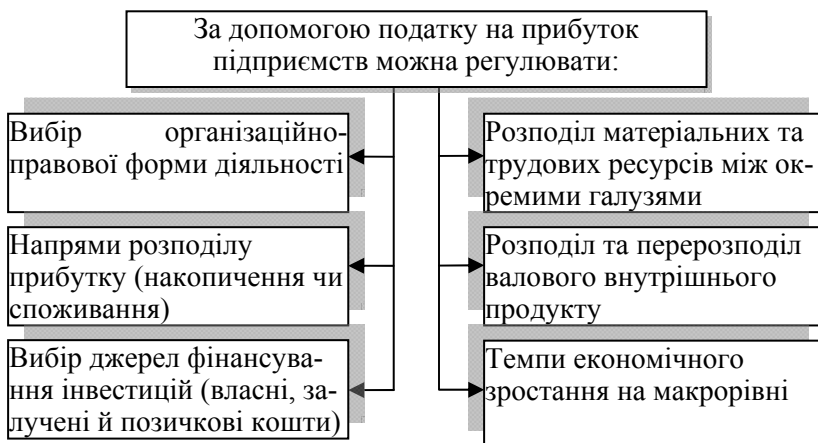
Податок на прибуток можна вважати досягненням епохи політичного та економічного становлення та розвитку суспільства. Це фіскальний інститут, що притаманний лише високорозвиненим державам з досконалим механізмом функціонування, який потребує осмисленого відношення платників та тих, хто збирає податки до своїх обов'язків та прав.



Щодо України, то згідно із статтею 9.1.1 ПКУ, податок на прибуток – це загальнодержавний податок.

Ефективність діяльності кожної держави зумовлена рівнем виробництва, якістю продукції, робіт, послуг, їх відповідністю міжнародним еталонам тощо. Тому важливим є дослідження особливостей оподаткування прибутку підприємств не лише як важливого фіскального інструменту, а і з точки зору його впливу на ефективність господарської діяльності підприємств.

За допомогою податку на прибуток підприємств можна здійснювати державне регулювання економіки (рис. 7.1):



**Рис. 7.1. Податок на прибуток підприємств як інструмент державного регулювання економіки**

Прибуток є якісним показником, в його розмірі віддзеркалюється зміна обсягу діяльності, доходів підприємства, рівня використання ресурсів, величин витрат. Прибуток синтезує в собі всі сторони діяльності підприємства, характеризує ефективність його господарської діяльності загалом.

Отже, основною метою будь-якого підприємства є забезпечення прибутковості його діяльності. Головною метою

управління прибутком є забезпечення збільшення добробуту власників підприємства. Ця мета повинна забезпечувати одночасно гармонізацію інтересів власників з інтересами держави і персоналу підприємства.

Прибуток – частина виробленої та реалізованої додаткової вартості, готової до розподілу. Підприємство одержує прибуток тоді, коли втілена у створеному продукті вартість буде реалізована і набуде грошової форми.

В сучасних умовах серед вітчизняних та зарубіжних учених існують різні погляди на поняття прибутку [42].

Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Уся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні стабілізацію його на певному рівні [43]. Прибуток за К. Марксом – це перетворена форма додаткової вартості, результат відношення між необхідним і додатковим робочим часом [44, с. 325].

В умовах ринкових відносин прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства та вдосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування.

Прибуток виступає критерієм доцільності під час схвалення господарських рішень на підприємстві. Оскільки більшість рішень підприємства пов'язана з витрачанням ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), їх потрібно розглядати з урахуванням величини прибутку, який підприємство отримає внаслідок їхньої реалізації.

Прибуток є основним фінансовим важелем під час формування надходжень до бюджету країни. Регулюючи розміри прибутку, що залишаються в розпорядженні підприємств, держава стимулює ділову активність суб'єктів господарювання [42].

Найбільш точно і повно роль прибутку підприємства в сучасних умовах сформулював А.І. Бланк:

— прибуток є головною метою підприємницької діяльності

й основним спонукальним елементом для ведення господарської діяльності;

— прибуток слугує основним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства;

— прибуток виступає захисним механізмом від загрози банкрутства;

— прибуток є головним джерелом зростання вартості ринкового підприємства та активів;

— прибуток є основним економічним важелем під час формування надходжень до бюджету країни;

— прибуток підприємств створює передумови для економічного розвитку суспільства загалом [45, с. 17].

Прибуток формується на мікрорівні, і на нього, як на фінансовий показник роботи підприємства, що відображається в бухгалтерському обліку, офіційній звітності, впливає встановлений державою порядок формування витрат на виробництво продукції (робіт, послуг); обчислення і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); визначення позареалізаційних прибутків і витрат; визначення загального (валового) прибутку.

У збільшенні прибутку та високій рентабельності зацікавлені і підприємства, і держава, оскільки, з одного боку, вони є прямим джерелом виробничого і соціального розвитку підприємства, а з іншого – забезпечують постійні та зростаючі надходження до державного бюджету [42]. Прибуток підприємства є інтересом також і фізичних осіб: власників (засновників) підприємства, які внаслідок його розподілу повинні отримувати дивіденди, і працівників підприємства, які за свою продуктивну працю прагнуть отримувати не лише заробітну плату, але й премії, або частину прибутку за особливі заслуги.

Разом з тим, відомо, що приросту прибутку можна досягнути не лише збільшенням внеску трудового колективу підприємства, а й внаслідок певних порушень державної дисципліни та інших протиправних дій, що тягнуть за собою відповідальність. Характеризуючи роль прибутку в ринковій

економіці, варто відзначити, що, на думку багатьох економістів, ця роль не завжди позитивна, оскільки окремі види прибутку є джерелом лише особистого збагачення окремих категорій громадян, не створюючи користі суспільству загалом. Це відноситься до таких його видів, як прибуток, отриманий від спекулятивних комерційних операцій, невіправно високих цін на ринку, від «тіньової» діяльності підприємств й тощо [45].

## **7.2. Еволюція становлення податку на прибуток**

В історії оподаткування прибутку підприємств в Україні можна виділити 6 етапів:

- а) перший етап – 1991–1992 роки;
- б) другий етап – 1992–1997 роки;
- в) третій етап – 1997–2000 роки;
- г) четвертий етап – 2000–2004 роки;
- ґ) п'ятий етап – 2004–2010 роки;
- д) шостий етап розпочався у 2011 році та триває досі.

Перший етап (1991–1992 рр.) – період становлення оподаткування прибутку підприємств в рамках податкової системи, яка переживала початковий етап свого розвитку з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ. В законі закладені основні засади побудови системи оподаткування, які значною мірою визначали податкову політику держави в умовах зростання рівня безробіття, гіперінфляції, відсутності власної нормативно-правової бази з питань оподаткування, невідповідності розроблених податкових механізмів новим методам господарських відносин, що базувалися на приватній власності. Все це спричинило недієздатність як принципів системи оподаткування взагалі, так і принципів оподаткування прибутку зокрема.

Другий етап оподаткування прибутку (1992–1997 рр.) вимагав більш дієвого механізму справляння податку та контролю за його сплатою. Це було пов'язано, з одного боку, з широкомасштабними процесами приватизації, появою значної

кількості підприємств, заснованих на приватній власності, спробою узгодити власну податкову систему з податковими системами розвинених країн; з іншого – відсутністю власного досвіду побудови системи оподаткування, механічному запозиченні її у країн з розвинутою ринковою економікою, наявністю кризових явищ в економіці. Ці фактори негативно вплинули як на розвиток податкової системи в цілому, так і на розвиток процесів реалізації оподаткування прибутку зокрема. В цей період оподаткування прибутку характеризується частою зміною об'єкта оподаткування. Так, у 1992 р. податок справлявся з доходу; в I кварталі 1993 р. – з прибутку; починаючи з II кварталу 1993 р. та у 1994 р. – знову з доходу; у 1995–1997 рр. – з прибутку.

Результатом такої політики стало значне зростання заборгованості з податку на прибуток і прискорило створення тіньового сектора економіки, що, в свою чергу, збільшило податкове навантаження на суб'єктів господарювання.

В цей період була створена Державна податкова служба України, яка прийняла активну участь в опрацюванні існуючих законодавчих документів з оподаткування прибутку підприємств шляхом видання підзаконних нормативних актів: інструкцій, положень, листів, що призвело до ще більш незрозумілого, двозначного трактування законодавчої бази.

Більшість законодавчих документів з оподаткування прибутку змінювалась саме в період 1992–1997 рр.

Третій етап оподаткування прибутку підприємств (1997–2000 рр.) відзначається актуальністю зміни державних підходів у податковій політиці і формуванні нової системи оподаткування. Головною подією цього етапу стало впровадження Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. З набуттям чинності цього закону з'явилось нове поняття – «податковий облік». Цим законодавчим документом були впроваджені первинні документи, аналітичні реєстри та форми звітності, які використовуються тільки в податковому обліку.

Впроваджені закони ще більше поглибили прірву між

реальним ринковим середовищем та державним регулюванням ринкових відносин. Залишався перелік невіршених питань, що потребував негайного державного врегулювання. Зокрема, це питання адміністрування податку на прибуток; наявності норм, що перешкождали залученню внутрішніх та зовнішніх інвестицій в Україну, та норм, які призводили до неоднозначного тлумачення або до ухилення від сплати податку.

Четвертий етап (кінець 2000–2004 рр.) розпочався з прийняттям Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III. Цим законом вперше були узаконені факти виникнення «конфлікту інтересів» контролюючого органу і платника податків. Це означало, що рішення з неурегульованих питань повинні прийматися на користь платника Законом введено цілком новий тип документів – податкові роз'яснення; подовжено строки подання податкових декларацій, які залежать тепер від тривалості базового звітного податкового періоду; встановлено, що податкові органи зобов'язані прийняти податкову декларацію без попередньої перевірки, тобто їм заборонено відмовляти у прийманні декларації, яка містить від'ємне значення об'єкта оподаткування.

Значною подією цього етапу стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. № 349-IV, спрямованого на вдосконалення питань оперативного та фінансового лізингу, оподаткування операцій з цінними паперами та деривативами, врегулювання безнадійних (сумнівних) боргів, курсових різниць, обліку запасів з використанням методів оцінки ФІФО (за собівартістю перших за часом надходжень запасів) та ідентифікованої вартості, купівлі-продажу землі, оподаткування страхової діяльності, визначення звичайної ціни, виникнення доходів і витрат у межах бартерних операцій тощо.

Разом з тим, у 2003 р. значно ускладнено облік витрат за

операціями з нерезидентами, платниками єдиного та фіксованого податку, підприємствами та організаціями, які сплачують податок на прибуток за ставками, що нижчі від передбачених ст. 10 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств».

Довгоочікуваними змінами стало зменшення ставки податку на прибуток з 30% до 25% та збільшення норм амортизаційних відрахувань з 1 січня 2004 р.

П'ятий етап (кінець 2004–2010 рр.) розпочався із набранням чинності Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 01.07.2004 р. № 1957-ІУ. Головною особливістю зазначеного етапу є щорічна зміна законодавчих норм щодо оподаткування прибутку Законами України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та «Про Державний бюджет України на 2006 рік». Унікальність цих законів полягає в тому, що ними визначалися річні фінансові показники країни та одночасно вносилися зміни та доповнення до податкових законів, у тому числі і до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Більшість змін, внесених у 2005 р., направлені на зменшення пільг (суб'єктам спеціальних та експериментальних економічних зон; підприємствам-виробникам автомобілів тощо).

Впродовж 2005–2006 рр. існував додатковий звітний період – одинадцять місяців звітного року. За результатами такого нестандартного періоду платники податків повинні були подавати декларацію і сплачувати податок на прибуток. При цьому, податок сплачувався в строки, передбачені для місячного періоду, тобто протягом 30 календарних днів, наступних за звітним періодом.

Шостий етап (з 2011 р. – до сьогодні) – особливістю цього етапу є прийняття головного економічного закону України – Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ.

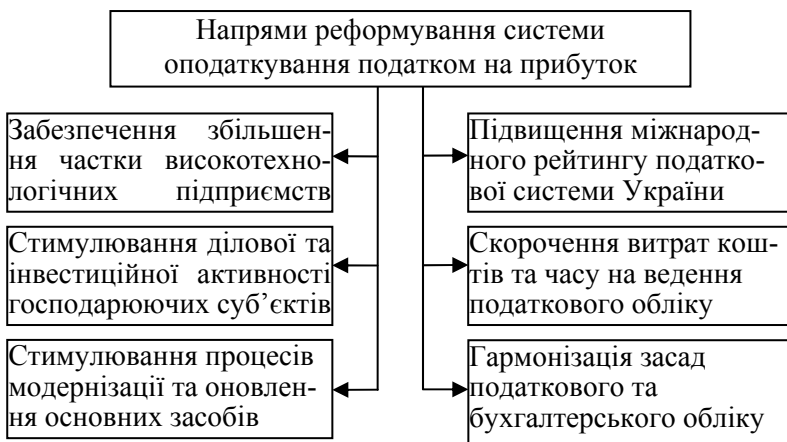
Мета діяльності кожного підприємства – одержання доходів і прибутку, які в умовах ринкової економіки становлять основу економічного розвитку. Прибуток відрізняється від

доходу тим, що показує на яку суму доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Тому прибуток і виражає кінцевий результат ефективності виробництва і продажу продукції, поліпшення її якості, використання трудових ресурсів, матеріальних і фінансових ресурсів.

Значення прибутку полягає в тому, що він є основним джерелом фінансування розвитку підприємництва, вдосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Уся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку, який є підсумковим показником, результатом фінансово-господарської діяльності підприємства.

Визначення ролі прибутку в діяльності підприємств у сучасних умовах є важливим теоретичним підґрунтям формування дієвого механізму управління ним.

Отже, на сучасному етапі відбувається розвиток механізму оподаткування прибутку підприємств та подальша його адаптація до європейських тенденцій. Тому нагальною потребою є реформування системи оподаткування прибутком підприємств. Напрями реформування наведені на рис. 7.2.



**Рис. 7.2. Напрями реформування системи оподаткування податком на прибуток підприємств**



### **7.3. Платники, ставки податку на прибуток та порядок визначення податкових зобов'язань**

Відповідно до законодавства платниками податку на прибуток є суб'єкти господарювання – юридичні особи (резиденти та нерезиденти):

— суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські й інші підприємства, установи й організації, що здійснюють діяльність, спрямовану на одержання прибутку як на території України, так і за її межами;

— з числа нерезидентів – фізичні чи юридичні особи, створені в будь-якій організаційно-правовій формі, що отримують доходи з джерелом їх походження в Україні, за винятком установ і організацій, що мають дипломатичний статус чи імунітет відповідно до міжнародних договорів України;

— дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їхні представництва;

— філії, відділення й інші відособлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на іншій території, ніж платник податку;

— бюджетні організації.

Об'єктом оподаткування є прибуток підприємств, що визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Так, порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств визначено ст. 137 ПКУ. Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною ст. 136 ПКУ. Базова (основна) ставка податку на прибуток становить 18 відсотків.

Однак ст. 141 ПКУ передбачені особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій. Наприклад під час провадження страхової діяльності юридичних осіб –

резидентів одночасно із базовою ставкою застосовуються:

- 3 відсотки за договорами страхування від об'єкта оподаткування;
- 0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.

Ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та порівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Згідно з п. 137.4 ст. 137 ПКУ податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком.

Однак є випадки, коли звітним періодом є календарний рік. Річний податковий (звітний) період (п. 137.5 ст. 137 ПКУ) встановлюється для:

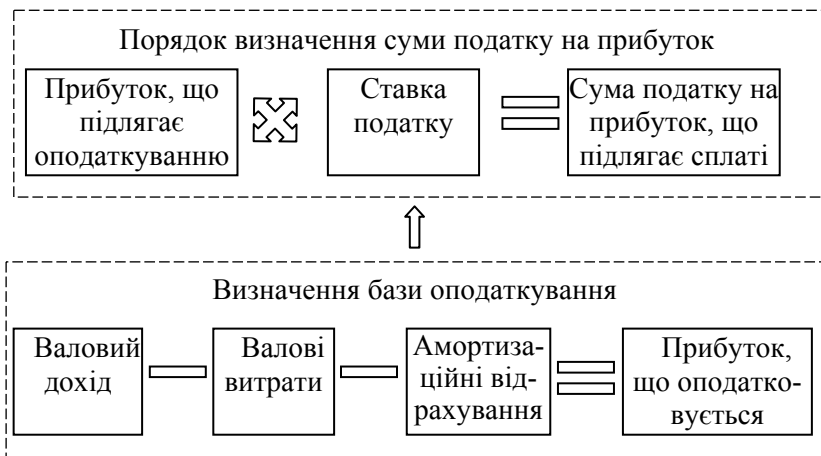
а) платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

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 20 мільйонів гривень.

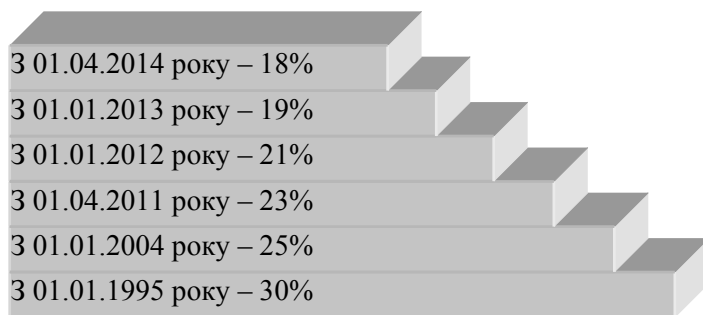
Порядок обчислення є визначальним у механізмі справляння податку на прибуток. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення податкової бази на ставку податку (рис. 7.3).

Обчислення податку на прибуток здійснюється платником самостійно шляхом заповнення податкової декларації.



**Рис. 7.3. Порядок визначення суми податку на прибуток**

Податковим кодексом України передбачено поступове зниження ставки податку на прибуток (рис. 7.4) та запроваджено додаткові ставки податку на певні види діяльності та операцій.



**Рис. 7.4. Ставки податку на прибуток підприємств**

Однією з новацій податку на прибуток підприємств у 2017 році є впровадження податкових канікул для окремих категорій платників. До 31 грудня 2021 року запроваджено нові податкові канікули зі ставкою податку 0% для платників

податку на прибуток, у яких річний дохід за останній річний звітний період, не перевищує 3 млн грн та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду зарплати (доходу) кожному з працівників, які перебувають у трудових відносинах, є не меншим як дві мінімальні заробітні плати, та які відповідають одному із визначених критеріїв:

— утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року;

— діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від 5 до 20 осіб;

— які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 50 осіб.

При цьому платники податку цієї категорії у будь-якому звітному періоді досягли показників щодо отриманого доходу, середньооблікової чисельності або середньої заробітної плати працівників, з яких хоча б один не відповідає визначеним критеріям, то такі платники податку зобов'язані оподаткувати прибуток, отриманий у такому звітному періоді, за ставкою, встановленою п. 136.1 ПКУ.

Ще однією прогресивною новацією є те, що передбачено прискорену амортизацію для нових основних засобів 4 групи, придбаних у 2017 та 2018 роках (Підстава – пп. 2 п. 135 р. I Закону України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»). Слід відмітити, що це право, а не обов'язок платника податку на прибуток. Тим хто використовує прямолінійний метод амортизації для 4 групи основних засобів дозволили виходити з мінімально допустимого

строку амортизації 2 роки (а не 5 років) з 01.01.2017 р. за умови, що:

— основні засоби не були введені в експлуатацію та не використовувалися на території України;

— основні засоби введені в експлуатацію в межах одного з податкових (звітних) періодів починаючи з 1 січня 2017 року до 31 грудня 2018 року;

— основні засоби використовуються у власній господарській діяльності та не продаються або не надаються в оренду іншим особам (за виключенням платників податків, основним видом діяльності яких є послуги з надання в оренду майна).

При порушенні умови платник податку у податковому (звітному) періоді, в якому відбувся факт невикористання основних засобів у власній господарській діяльності або їх продаж, зобов'язаний відкоригувати фінансовий результат до оподаткування протягом податкових (звітних) періодів, у яких здійснювалося нарахування амортизації із застосуванням мінімально допустимих строків амортизації основних засобів, визначених у цій «пільговій» нормі на суму розрахованої амортизації таких основних засобів відповідно до п. 138.3 ПКУ за відповідні періоди.

Ст. 142 Податкового кодексу України встановлено перелік платників, які можуть бути звільнені від оподаткування. Звільнення від сплати податку або збору є одним з різновидів податкових пільг. Крім того, підрозділом IV Розділу XX Податкового кодексу України визначено платників податку, які тимчасово звільняються від сплати податку на прибуток підприємств.

Отже, звільняється від оподаткування:

1) прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, де протягом попереднього звітного періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 %

середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25% суми загальних витрат на оплату праці.

2) прибуток Чорнобильської АЕС на період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, якщо такі кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації.

3) прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду «Укриття» для реалізації міжнародної програми – Плану здійснення заходів на об'єкті «Укриття».

### ***Питання для самоконтролю знань:***

1. Розкрийте економічну сутність поняття «податок на прибуток підприємств».
2. Чи можна за допомогою податку на прибуток здійснювати державне регулювання економіки?
3. Чи впливає податок на прибуток на інвестиційну та інноваційну діяльність підприємств?
4. Охарактеризуйте етапи становлення податку на прибуток в Україні.
5. Назвіть платників податку на прибуток.
6. Назвіть базову ставку податку на прибуток у 2020 році.
7. Чи існують пільги при сплаті податку на прибуток?
8. Яку роль відіграє амортизація при обчисленні податку на прибуток?
9. Коли був прийнятий Податковий кодекс України?
10. Яким чином платником документально оформляється обчислення податку на прибуток?
11. Яким чином розраховується сума прибутку, що підлягає оподаткуванню?
12. Назвіть основні напрями реформування системи оподаткування податком на прибуток підприємств.

## Тема 8. ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

### Ключові поняття та терміни

<i>податок на доходи фізичних осіб</i>	<i>податкова знижка</i>
<i>фізична особа - резидент</i>	<i>податкова соціальна пільга</i>
<i>фізична особа - нерезидент</i>	<i>податковий агент</i>
<i>ставка податку</i>	<i>джерела походження доходів</i>

### 8.1. Становлення податку на доходи фізичних осіб в Україні

Податок на доходи фізичних осіб (надалі ПДФО) – це прямий податок, що сплачується безпосередньо з отриманого доходу фізичних осіб.

Податок на доходи фізичних осіб у світовій практиці справляється у двох формах: шедулярній та глобальній. При шедулярній формі доходи осіб оподатковуються окремо, за джерелами їхнього одержання; при глобальній – оподатковуються загальні, сукупні доходи осіб, незалежно від джерел.

Вперше прибутковий податок був застосований до громадян у Англії в 1842 р. у шедулярній формі. Глобальна система була введена вперше в Пруссії в 1891 р. Сьогодні в країнах ринкової економіки прибутковий податок функціонує в глобальній формі, за винятком Великобританії та Ірландії, де традиційно, з часів його введення, використовуються елементи шедулярної форми оподаткування.

В Україні вищенаведена термінологія не застосовується.

Історично податок на доходи осіб – найдавніша форма податкових взаємовідносин між державою та її громадянами на основі примусового обов'язкового вилучення частини їх доходу для створення централізованого грошового фонду держави з метою виконання її функцій. Рівень оподаткування доходів фізичних осіб безпосередньо впливає на реальні особисті доходи значної частини населення, особливо тих, хто отримує основні доходи у вигляді заробітної плати, що потребує зваженого підходу до стягнення податку.

Система оподаткування доходів фізичних осіб у кожній країні є регулятором взаємовідносин між державою та громадянами – платниками податків. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Тому, встановлюючи розміри оподаткування доходів фізичних осіб, держава прагне не тільки забезпечити стабільну бюджетоутворюючу базу, а й чинити вплив на розмір заощаджень громадян, з метою оптимального здійснення своєї стратегії розвитку.

В Україні ПДФО є основним бюджетоутворюючим податком, який відіграє значну роль у перерозподілі доходів громадян та забезпеченні фіскальної достатності бюджету. За допомогою даного податку держава має можливість впливати на рівень доходів і накопичень громадян, він є соціальним регулятором, так як перерозподіляє доходи кожного члена суспільства, під час його сплати формуються взаємозв'язки платників з державою, адже кожен з них стає учасником бюджетного процесу щодо формування доходів держави.

У сучасних умовах поряд з фіскальною функцією ПДФО особливу увагу держава приділяє регулюючій функції, так як вона чинить серйозний вплив на рівень і структуру доходів населення, його платоспроможний попит.

Значущість ПДФО обумовлена тим, що він:

- 1) безпосередньо стосується інтересів всіх без винятку верств економічно активного населення країни;
- 2) один з основних податків, який дозволяє максимально реалізувати основні принципи оподаткування: справедливість і рівномірність розподілу податкового тягаря;
- 3) дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення без зміни відповідності між результатами праці та її оплатою;
- 4) впливає на структуру кінцевих доходів населення, а отже, і на структуру потреб населення;
- 5) дозволяє оподатковувати доходи, які отримуються з різних джерел.

З точки зору економічної теорії, поняття «дохід» є



категорією досить широкою. Відсутність чіткого розмежування категорій «дохід» і «прибуток» зберігається і до теперішнього часу. Велика кількість вчених і практиків наближають ці поняття, не проводячи між ними відмінностей.

Згідно із стандартною міжнародною класифікацією існує шість основних джерел доходу: трудові доходи; підприємницькі доходи; інвестиційні доходи; доходи від власності; державні соціальні трансферти; родинна допомога [46, с. 217]. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є доходи з різних джерел, наявність яких зумовлює виникнення податкових зобов'язань платника податку.

У розвитку форм та методів справляння податку на доходи фізичних осіб в Україні можна виділити чотири великих періоди (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Становлення податку на доходи фізичних осіб в Україні

Назва етапу	Ставки податку на доходи фізичних осіб	Характеристика
1	2	3
Перший етап (1991–1992 роки)	13%, 15%, 20%, 30%, 40%, 50%, 60%	Прибутковий податок було поділено на дві частини: основну і додаткову, а його платників – на окремі категорії та групи. Податок утримувався у твердих ставках, диференційованих за категоріями та групами платників
Другий етап (1993–2003 роки)	10%, 20%, 30%, 40%, 50%	Прибутковий податок з громадян – резидентів України стягувався згідно із законодавчими нормами Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян». Оподаткування прибутковим податком доходів громадян здійснювалося за групами або за категоріями платників та залежно від характеру отриманого доходу

продовження табл. 8.1

1	2	3
Третій етап (2004–2010 роки)	0%, 1%, 5%, 13% (15%), 30%, 50%.	Вступив в дію Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», внаслідок чого відбулося істотне зниження податкового навантаження, розширення бази оподаткування, запроваджено податковий кредит та податкові соціальні пільги
Четвертий етап (2011 рік і до наших днів)	0%, 1%, 5%, 10%, 15%, (17%), 30% 3 01.01.16 – замість 15%(17%) – 18%	У зв'язку з прийняттям ПКУ податок з доходів фізичних осіб перетворено на податок на доходи фізичних осіб, а податковий кредит – на податкову знижку, запроваджено малопрогресивну шкалу ставок податку, а з 2016 р. – єдина ставка 18%

Становлення системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні, яка мала певні відмінності від реалій оподаткування в СРСР, почалося у 1991 р. Було встановлено умови оподаткування та ставки прибуткового податку для всіх категорій платників, а також замість неоподаткованого мінімуму (розміру доходу, в межах якого податок не стягується) виділено розмір неоподаткованого доходу.

Характерною особливістю розвитку системи прибуткового оподаткування в Україні у 1991–1992 рр. є постійна зміна інтервалів та ставок прогресивного оподаткування. Так, у 1991 р. ставки було встановлено у розмірі 13, 30, 40, 45 і 50%; у 1992 р. – 12, 15, 20 і 30% в залежності від розміру доходу.

Слід зазначити, що за такими ставками оподатковувалися доходи, одержані за місцем основної роботи.

Доходи за виконання одноразових робіт та інші виплати не за місцем основної роботи, а також доходи від підприємницької діяльності в разі, якщо існує ще й місце основної роботи, оподатковувалися за іншими ставками. У 1992 р. вони становили 2, 3, 5, 6, 9, 10, 11, 12, 15, 20 і 30%

залежно від розміру доходу в абсолютній величині.

З 1 жовтня 1994 р. прийнято нову шкалу ставок прибуткового податку – 10, 20, 30, 40 і 50%.

З 2004 р. оподаткування доходів фізичних осіб в Україні регламентувалось Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 25.02.2003 р. № 889-ГУ, яким введено фіксовану ставку податку з доходів фізичних осіб у розмірі 13%, а з 01.01.2007 р. – 15%.

Важливим кроком у розвитку прибуткового оподаткування громадян стало також запровадження механізму нарахування податкового кредиту – документально підтверженої суми витрат платника податку – резидента, на яку дозволялося зменшення його загального річного оподаткованого доходу.

З прийняттям ПКУ, норми якого почали діяти з 01.01.2011 р., розпочався новий етап становлення податку на доходи фізичних осіб, який триває і до теперешнього часу. Порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб регулюється розділом IV ПКУ, відповідно до якого з 2011 року було запроваджено малопрогресивну шкалу ставок податку 15% та 17%, а з 2016 р. – діє єдина ставка 18%.

Надходження з податку на доходи фізичних осіб залежить від багатьох факторів, таких як:

- збільшення кількості платників податку;
- легалізація доходів платників;
- рівень заробітної плати в країні;
- рівень мінімальної заробітної плати в країні та можливість застосування податкової соціальної пільги;
- рівень зайнятості та зростання загального добробуту населення в країні;
- налагодження податкової культури серед платників тощо.

## **8.2. Платники, об'єкт і база оподаткування та ставки податку на доходи фізичних осіб**

Механізм нарахування і стягнення податку на доходи фізичних осіб повинен базуватися на складових елементах системи оподаткування та чинному податковому законодавстві.

Одним із таких елементів є платники податку на доходи фізичних осіб, до яких відносяться (рис. 8.1):

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

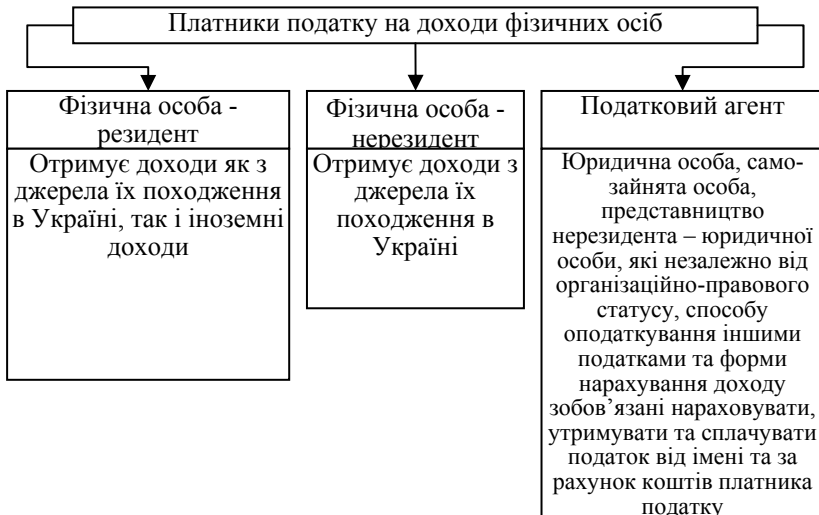
Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

3) податковий агент – юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу, способу оподаткування іншими податками та форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або не грошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника податку.

Запровадження інституту податкового агента зумовлено необхідністю спрощення процедур адміністрування податків. Податкові агенти можуть виконувати свої функції лише для доходів, що визначаються за принципом джерела доходу.

Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.



**Рис. 8.1. Платники податку на доходи фізичних осіб**

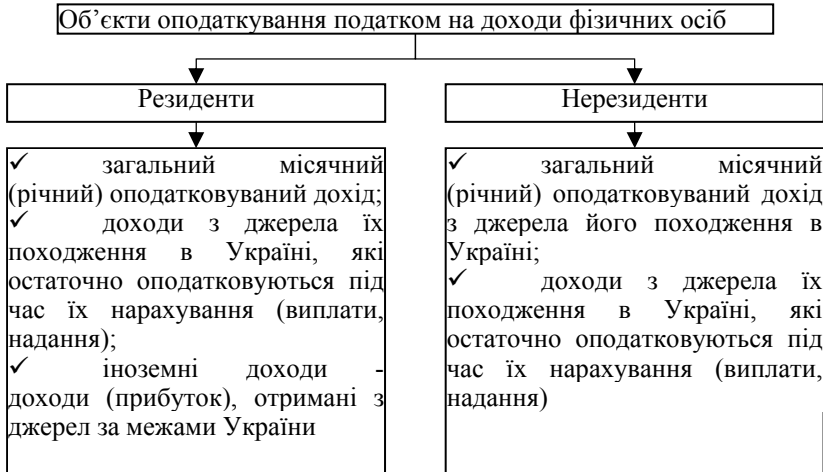
У свою чергу об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Об'єкти оподаткування податком на доходи фізичних осіб зображені на рис. 8.2.

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

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.



**Рис. 8.2. Об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб**

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються:

1. Доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту).

2. Суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору.

3. Доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності.

4. Частина доходів від операцій з майном.

5. Дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування).

6. Оподатковуваний дохід, не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих періодів та

самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом.

7. Сума заборгованості платника за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50% місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного року. Фізична особа самостійно сплачує податок з таких доходів та зазначає їх у річній податковій декларації.

8. Частина пасивних доходів, доходи у вигляді вигравшів, призів.

9. Інвестиційний прибуток від операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах.

10. Дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна.

11. Сума надмірно витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

12. Кошти або майно (нематеріальні активи), отримані як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом.

13. Доходи, що становлять позитивну різницю між:

а) сумою коштів, отриманих платником внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду;

б) сумою коштів, отриманих платником від інших осіб внаслідок відступлення на їх користь права вимоги за договором про участь у фонді фінансування будівництва та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду за цим договором;

14. Дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди.

15. Сума страхових виплат, страхових відшкодувань або пенсійних виплат, що сплачуються платнику за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами

довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління.

16. Сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), пенсійних вкладів, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою – резидентом за платника податку чи на його користь.

17. Дохід, отриманий як додаткове благо у вигляді вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання; вартості майна та харчування, безоплатно отриманого; суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат; суми безповоротної фінансової допомоги; основної суми боргу, прощеного кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, у разі якщо його сума перевищує 50% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року.

18. Дохід, отриманий платником податку за зданий брухт чорних або дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ.

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

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

$$K = \frac{100}{100 - C_n}, \quad (9.1)$$

де  $K$  – коефіцієнт;  $C_n$  – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Ставки податку наведені в додатку А.



### 8.3. Податкова знижка та особливості її застосування

Податковим кодексом України передбачена можливість повернення частини сплаченого платником податку на доходи фізичних осіб за рахунок функціонування механізму податкової знижки (до 2011 р. – податкового кредиту).

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати. Тобто, зарплатний дохід ніхто не зменшує, просто переглядають оподатковувану величину, із якої повинні утримувати податок. А саме – перераховують її у бік зменшення, щоб 18% вираховували не зі всієї зарплати, а із зарплати за мінусом «особливих» витрат. Фізичній особі повертають різницю між податком, фактично утриманим із його зарплати протягом року, і розрахунковою величиною податку, отриманою після вирахування витрат.

Податковий кодекс вводить певні обмеження права платників податку на одержання податкової знижки:

- податкова знижка може бути надана виключно резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку, а так само резиденту – фізичній особі, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має про це відмітку у паспорті;

- загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата;

- якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування

податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року.

Варто зазначити, що податкова знижка може застосовуватися виключно до доходів, одержаних платником податку протягом року у вигляді заробітної плати. Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності та особи, які займаються незалежною професійною діяльністю (самозайняті особи), не мають права на нарахування податкової знижки, тому що їх дохід не є заробітною платою. Цього права також не мають і усі інші особи, які одержують доходи, відмінні від заробітної плати.

Платник податку, який бажає скористатися правом на податкову знижку, має подати річну податкову декларацію до контролюючого органу за місцем своєї адреси про суму свого загального річного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати та вказати в ній сплачені суми та підтвердні документи щодо податкової знижки. До податкової знижки можуть бути включені фактично здійснені протягом звітного податкового року витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов'язково повинні бути відображені вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання).

Перелік основних витрат, дозволених до включення до податкової знижки за результатами 2016 р., наведений в табл. 8.2.

Податковим кодексом України передбачені також і певні обмеження щодо включення зазначених витрат до податкової знижки.

Таблиця 8.2

## Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки

Перелік витрат	Обмеження щодо включення витрат до податкової знижки	Підстава (пункт, підпункт) р. IV ПКУ
1	2	3
Частина суми процентів за іпотечним кредитом	Житловий будинок (квартира, кімната), що будується чи придбається, має бути визначений як основне місце проживання	Пп.166.3.1
Пожертвування або благодійні внески неприбутковим організаціям	Внески мають бути у розмірі, що не перевищує 4 % від суми загального оподаткованого доходу за звітний рік	Пп.166.3.2
Компенсація вартості навчання	У 2016 р. включалась лише вартість середньої професійної або вищої форми навчання платника податку, іншого члена його сім'ї 1-го ступеня споріднення в сумі не більше 2240 грн у розрахунку за кожний місяць навчання протягом звітного податкового року. У 2017 році ці обмеження зняті	Пп.166.3.3
Компенсація вартості платних послуг з лікування*	Включається сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я, у розмірі, що не покривається виплатами з фонду соціального страхування, крім витрат, зазначених у пп. «а» - «є» пп. 166.3.4 ПКУ	Пп.166.3.4
Страхові платежі (внески, премії) за договорами довгострокового страхування життя та пенсійні внески в рамках недержавного пенсійного забезпечення	У 2016 році така сума не може перевищувати(у розрахунку за кожний місяць звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування): при особистому страхуванні –2240 грн; при страхуванні члена сім'ї 1-го ступеня споріднення –965 грн.	Пп.166.3.5

продовження табл. 8.2

1	2	3
Суми витрат із оплати допоміжних репродуктивних технологій	Включається сума витрат, не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік	Абз. 2 пп. 166.3.6
Суми витрат на оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита	–	Абз. 3 пп. 166.3.6
Суми коштів, сплачених у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу	Включаються витрати, пов'язані з переобладнанням транспортних засобів з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива	Пп. 166.3.7
Суми витрат на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, у т. ч. напогашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним	–	Пп. 166.3.8

Не можна включати до податкової знижки суму коштів, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості таких платних послуг:

а) косметичного лікування або косметичної хірургії, не пов'язаних з 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 згвалтування);
- г) операцій із зміни статі;
- г) лікування венеричних захворювань (крім СНІДу та венеричних захворювань, причиною яких є побутове зараження або згвалтування);
- д) лікування тютюнової чи алкогольної залежності;
- е) придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, оплати вартості медичних послуг, які не включено до переліку життєво необхідних, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Сума, що має бути повернена платнику податку, зараховується на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом на адресу, зазначену в декларації, протягом 60 календарних днів після надходження такої податкової декларації.

#### **8.4. Податкова соціальна пільга**

Місячний оподатковуваний дохід платника податку зменшується на розмір податкової соціальної пільги (ПСП). На відміну від неоподаткованого мінімуму доходів громадян, який віднімався від місячного доходу будь-якого платника податку без усяких обмежень на розмір його доходу, при вирішенні питання про застосування податкової соціальної пільги вирішальну роль відіграє розмір загального місячного доходу платника податку.

Граничним доходом, який дозволяє застосувати податкову соціальну пільгу в поточному місяці, є дохід, розмір якого не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. Тобто максимальний розмір доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга, у 2016 році становив 1930 грн, 2017 році – 2240 грн, 2018 – 2470 грн, 2019 –

2690 грн, а у 2020 році цей показник складає 2940 грн.

Для визначення граничного розміру та можливості застосування податкової соціальної пільги враховується тільки дохід, нарахований у вигляді заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат, компенсацій та винагород).

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги. Податкова соціальна пільга застосовується до заробітної плати тільки за одним місцем її нарахування (виплати).

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до:

- доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;
- заробітної плати, яку платник податку отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;

- доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Згідно із Ст. 169.1 Податкового кодексу України податкова соціальна пільга розраховується в розмірі 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року для будь-якого платника податку.

В залежності від категорії осіб, які мають право на податкову соціальну пільгу, вона може застосовуватись у наступних розмірах: 100%, 150% і 200%

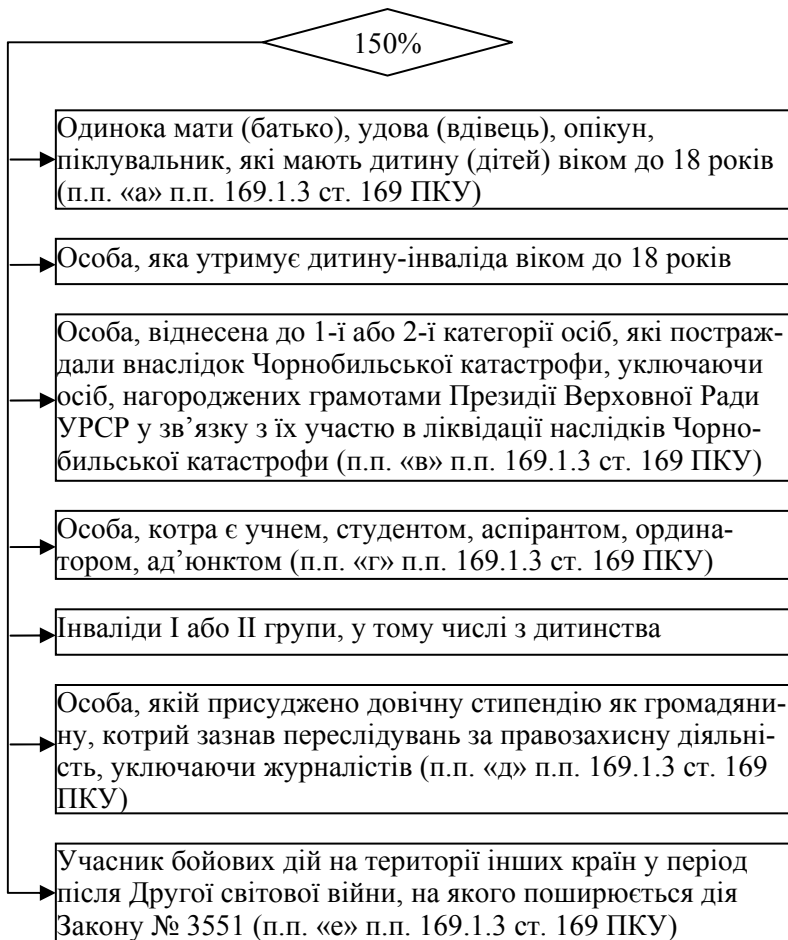
Динаміка розміру ПСП впродовж 2011 – 2020 років наведена в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

## Розмір податкової соціальної пільги

Рік	Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, грн.	Прожитковий мінімум для працездатної особи станом на 01 січня поточного року, грн	Розмір пільги % ПМ	Сума податкової соціальної пільги, грн.		
				для осіб, визначених у пп. 169.1.1 та пп. 169.1.2 ПКУ 100%	для осіб, визначених у пп. 169.1.3 ПКУ 150%	для осіб, визначених у пп. 169.1.4 ПКУ 200%
2011	1320	941	50	470,50	705,75	941
2012	1500	1073	50	536,50	804,75	1073
2013	1610	1147	50	573,50	860,25	1147
2014	1710	1218	50	609,00	913,50	1218
2015	1710	1218	50	609,00	913,50	1218
2016	1930	1378	50	689,00	1033,50	1378
2017	2240	1600	50	800,00	1200,00	1600
2018	2470	1762	50	881,00	1321,50	1762
2019	2690	1921	50	960,50	1440,75	1921
2020	2940	2102	50	1051,00	1576,50	2102

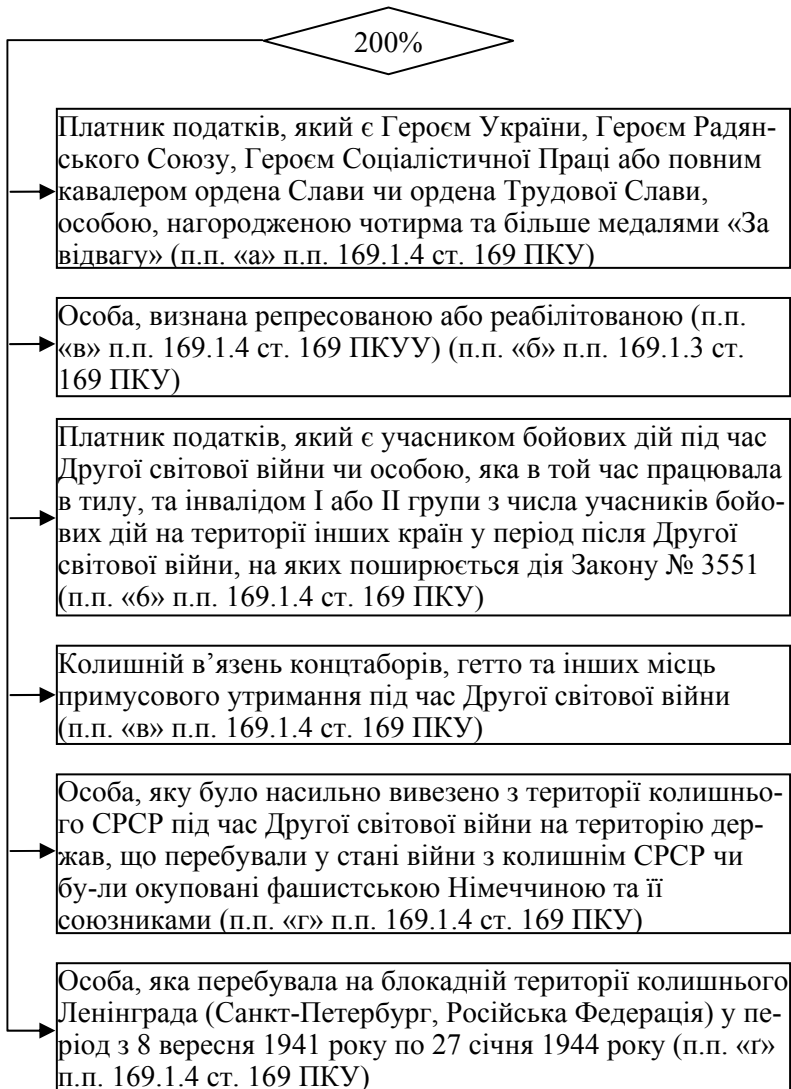
Перелік платників податків, які мають право на підвищений розмір податкової соціальної пільги, наведений на рис. 8.3–8.4.



**Рис. 8.3. Платники податку, які мають право на податкову соціальну пільгу у розмірі 150%**

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір.





**Рис. 8.4. Платники податку, які мають право на податкову соціальну пільгу у розмірі 200%**

Розрахунок податкової соціальної пільги на 2020 рік в розрізі категорій платників податків наведено в додатку Б.

Якщо податкова соціальна пільга застосовується під час отримання інших доходів (відмінних від заробітної плати) протягом будь-якого звітного податкового місяця або за кількома місяцями отримання доходів, такий платник податку втрачає право на отримання пільги за всіма місяцями отримання доходу, починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, та закінчуючи місяцем, в якому право на застосування пільги відновлюється.

Платник податку може відновити право на застосування ПСП, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення, на підставі чого кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку та штраф у розмірі 100 % суми цієї недоплати за рахунок найближчої виплати доходу такому платнику податку, а у разі, коли сума виплати недостатня, - за рахунок наступних виплат.

При цьому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому сума такої недоплати та штраф повністю погашаються.

Важливо зазначити, що у випадку, коли сума податкової соціальної пільги перевищує розмір нарахованої заробітної плати, податок на доходи фізичних осіб не справляється, однак із заробітної плати обов'язково стягується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

ПДФО сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування податку до бюджету.

### *Питання для самоконтролю знань:*

1. Охарактеризуйте етапи становлення ПДФО в Україні.
2. Розкрийте функції ПДФО.
3. Наведіть перелік платників та охарактеризуйте базу оподаткування ПДФО.
4. Розкрийте сутність поняття «податкова знижка».
5. Розкрийте сутність поняття «податкова соціальна пільга».
6. Наведіть перелік платників податку, які мають право на податкову соціальну пільгу у розмірі 150%.
7. Наведіть перелік платників податку, які мають право на податкову соціальну пільгу у розмірі 200%.
8. В які терміни сплачується ПДФО до бюджету?
9. Яким чином застосовується податкова соціальна пільга, якщо платник податку має право на її застосування з двох і більше підстав?
10. Яким чином розраховується максимальний розмір доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга?
11. Чи може бути надана податкова знижка нерезиденту?
12. Охарактеризуйте зобов'язання податкового агента щодо адміністрування ПДФО.

## ТЕМА 9. ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК

### Ключові поняття та терміни

<i>податок за викиди в атмосферне повітря</i>	<i>податок за утворення радіоактивних відходів</i>
<i>податок за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти</i>	<i>податок за тимчасове зберігання радіоактивних відходів</i>
<i>податок за розміщення відходів</i>	<i>дозвіл на викиди в атмосферу</i>
<i>дозвіл на спецводокористування</i>	<i>дозвіл на розміщення відходів</i>

### 9.1. Значення екологічного податку

Податки є тим інструментом, за допомогою якого держави намагаються реалізувати цілі ресурсозбереження, підвищення рівня економічної ефективності і одночасно з екологічними проблемами вирішити широке коло соціальних проблем. Реструктуризація податкової системи з метою сприяння зростанню зайнятості та зменшення шкоди навколишньому середовищу була основною ідеєю в країнах ЄС наприкінці дев'яностих років ХХ сторіччя під час здійснення екологічно-трудової податкової реформи. Це питання є також актуальним і для України на сучасному етапі її соціально-економічного розвитку.

Зростання ролі економічного інструментарію регулювання природоохоронної діяльності в процесі прийняття управлінських рішень, як на макро-, так і на мікро- рівні, також збільшення кількості, різновидів і масштабів використання цих інструментів доводить необхідність впровадження у вітчизняну систему оподаткування екологічного податку.

Запровадження екологічного податку зумовлено необхідністю часткової компенсації негативного впливу на довкілля різного роду шкідливих та небезпечних факторів, що виникають у процесі виробничої діяльності суб'єктів господарювання. У зв'язку з тим, що такий вплив є об'єктивно неминучим, передбачено економічне стимулювання суб'єктів господарювання до скорочення забруднення навколишнього середовища.

Одним із напрямів реформування податкової системи, що створює сприятливі умови для економічного зростання, є зміна структури податкового навантаження у напрямі його перенесення з податків на працю на екологічні податки і збори.

Підвищення уваги до екологічних податків та платежів у європейських країнах мало місце з другої половини 80-х років ХХ сторіччя у зв'язку з переходом у сфері охорони навколишнього середовища від командно-адміністративних до економічних методів управління. Орієнтація на платежі і податки як найважливіші економічні інструменти посилилася на початку 90-х років ХХ сторіччя в період рецесії, що охопила розвинені країни і супроводжувалась загостренням проблем зайнятості і посиленням конкурентної боротьби. Після публікації Білої книги Жака Делора з питань економічного зростання, конкурентоздатності та зайнятості у 1993 році ідея такої реформи стала політично привабливою, тому що пропонувалися одночасно засоби сприяння економічному зростанню, збільшенню робочих місць і поліпшенню якості навколишнього середовища [47, с. 299].

Ефективність перенесення акцентів на екологічні платежі почала ставати реальністю в 1990-х роках, коли Данія, Нідерланди, Швеція та Фінляндія пов'язали введення екологічно-ресурсних податків зі зменшенням податків на індивідуальні доходи і фонд заробітної плати (йдеться про екологічно-трудова податкову реформу). Згодом до них приєдналися Німеччина, Франція, Італія, Швейцарія, Австрія, Словенія, Норвегія, Бельгія та Великобританія. Бельгія, Австрія та Словенія офіційно не оголошували про здійснення екологічно-трудова податкової реформи, але фактично також змінили податкову систему на користь збільшення екологічних податків та зменшення оподаткування праці. Західні економісти відзначають основні особливості такої реформи у країнах ЄС у 1990-х роках ХХ сторіччя: у середньому надходження від екологічних податків у країнах ЄС склали від 2,5% до 3% ВВП, або від 7% до 8,25% загального обсягу податкових надходжень, демонструючи тенденцію до скорочення.

Надходження від екологічних податків були вищі в тих країнах ЄС, які реалізували екологічно-трудову податкову реформу. У таких країнах, як Данія та Нідерланди, частка екологічних податків у ВВП була вища за середній показник по країнах ЄС та зберігає тенденцію до зростання. Обидві країни також мають високу частку екологічних податків у загальній сумі податкових надходжень.

Крім важливої регулюючої функції, екологічний податок є вагомим джерелом бюджетних доходів. Найпоказовішим тут є досвід Німеччини, де екоподаткова реформа принесла до бюджету понад 20 млрд євро “зелених податків”. Згідно з принципом “фіскальної нейтральності” 90% цих коштів було використано для зниження податків на працю та доходи фізичних осіб, наслідком чого стало створення 250 тис. нових робочих місць. І це – одночасно із прямими екологічними наслідками реформи: зниженням викидів діоксиду карбону на 2,4% (що в масштабах німецької економіки сягає мільйонів тонн щорічно) та зростанням попиту на екологічно чисті технології (так, лише продаж автомобілів на газовому пальному зріс на 10%) [48].

## **9.2. Особливості адміністрування екологічного податку**

Екологічний податок – це загальнодержавний обов’язковий платіж, що сплачується з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднюючих речовин та розміщення відходів, у томі числі радіоактивних.

Екологічний податок має характерні відмінності від інших податків, зборів та обов’язкових платежів, оскільки нормативно-правові акти, які регламентують його справляння, постійно балансують між сферами екологічного і податкового права. Так, відносини у сфері природоохоронного законодавства, їх правові, економічні та соціальні засади організації у сфері охорони навколишнього природного

середовища регулюються Законом № 1264-ХІІ [49]. У 2011 році відповідно до Закону № 2756-VI [50] в природоохоронному законодавстві збір за забруднення навколишнього природного середовища замінено екологічним податком. Починаючи з 01 січня 2011 року замість загальнодержавного збору за забруднення навколишнього природного середовища запроваджено справляння екологічного податку. Порядок його нарахування і сплати регламентується розділом VIII ПКУ (статті 240-250).

Перелік платників екологічного податку наведено на рис. 9.1.

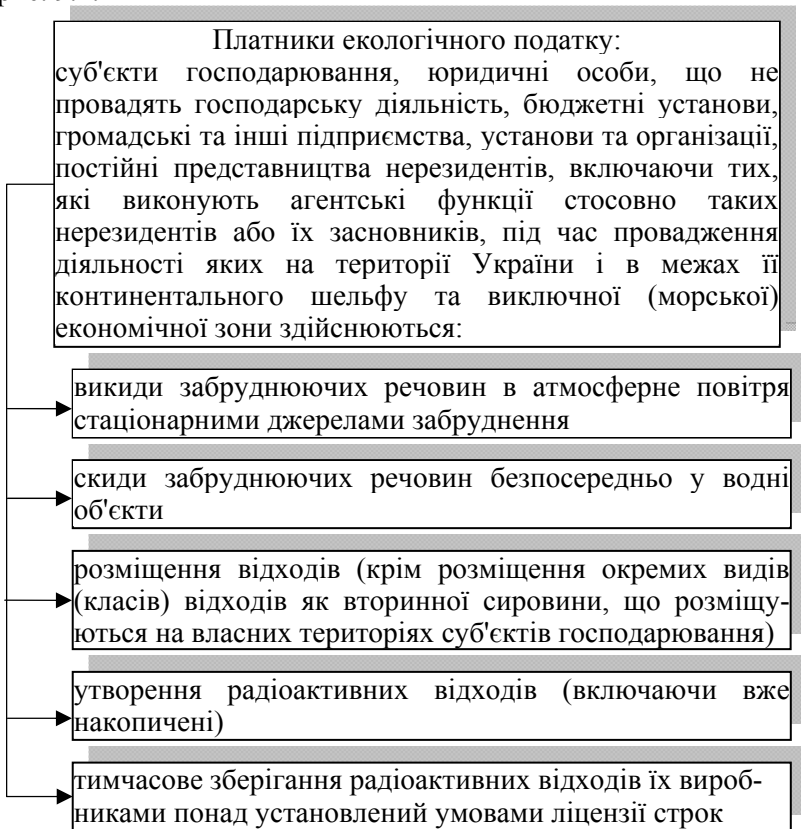


Рис. 9.1. Платники екологічного податку

Відповідно до вимог ПКУ не є платниками податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

а) до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства - виробника такого джерела;

б) здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.

Не належать до платників податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів.

Крім того, суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину, не відносяться до переліку платників податку за розміщення відходів.

Об'єкт та база оподаткування екологічним податком зображені на рис. 9.2.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Платники податку складають податкові декларації за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПКУ, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.



Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації до 1 грудня року, що передує звітному, подають до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.

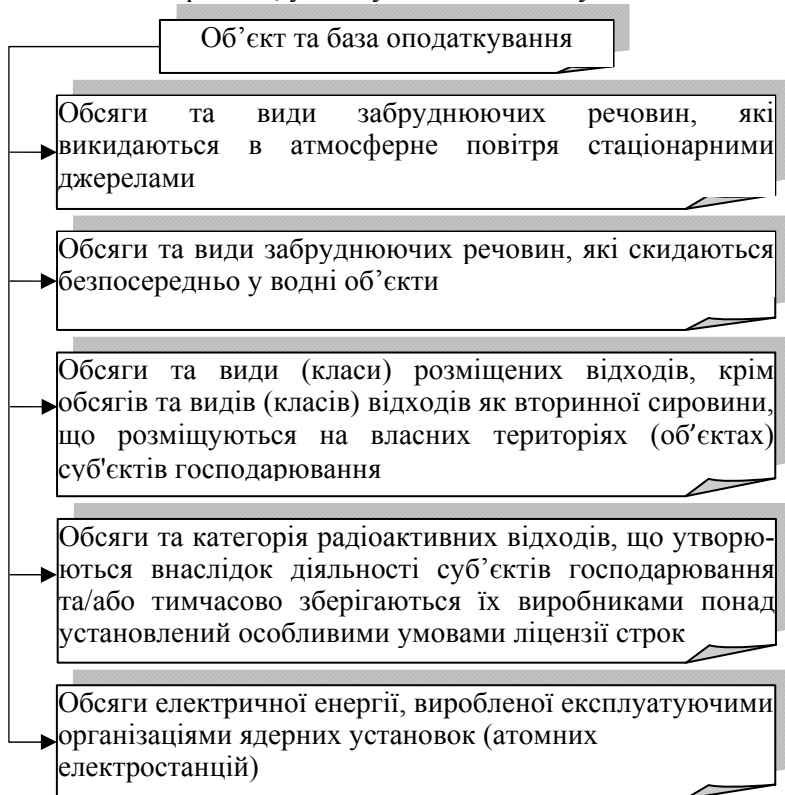


Рис. 9.2. Об'єкт та база оподаткування екологічним податком

Орган державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки до 1 грудня року, що передує звітному, подає до контролюючих органів переліки суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, у результаті діяльності яких можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлений особливими умовами ліцензії строк, а також направляє інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.

### ***Питання для самоконтролю знань:***

1. Охарактеризуйте досвід країн ЄС щодо перебудови систем оподаткування в частині перенесення акцентів на екологічні платежі.
2. Що є базою оподаткування екологічним податком за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення?
3. Який термін базового податкового (звітного) періоду для екологічного податку?
4. Атомна електростанція виробляє електричну енергію, експлуатуючи ядерні установки. Чи повинна АЕС сплачувати екологічний податок?
5. Яким чином фіскальні органи отримують інформацію про потенційних платників екологічного податку?
6. Чи можливо в Україні за рахунок екологічного податку досягти збереження природних ресурсів?
7. Екологічний податок є загальнодержавним чи місцевим податком?
8. Що Вам відомо про екологічно-трудова податкову реформу?
9. Який граничний строк подання платниками екологічного податку податкової декларації?
10. Який граничний строк сплати екологічного податку?
11. Які характерні відмінності від інших податків має екологічний податок?
12. В чому заключаються особливості адміністрування екологічного податку?

## ТЕМА 10. РЕНТНА ПЛАТА

### Ключові поняття та терміни

*рентна плата за користування надрами*

*рентна плата за спеціальне використання води*

*рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів*

*водокористувачі*

*рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів*

*рентна плата за користування радіочастотним ресурсом*

*користувачі радіочастотного ресурсу*

*лісокористувачі*

### 10.1. Склад та платники рентної плати

З 01 січня 2015 року ПКУ затверджено новий податок «рентна плата» – загальнодержавний податок, який введено замість плати за користування надрами, збору за користування радіочастотним ресурсом України, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Склад рентної плати відповідно до ПКУ зображено на рис. 10.1.



Рис. 10.1. Склад рентної плати відповідно до ПКУ

Відповідно до розділу IX ПКУ визначені платники рентної плати, перелік яких наведено в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Перелік платників рентної плати

Види рентної плати	Платники рентної плати
1	2
За користування надрами для видобування корисних копалин	Госпсуб'єкти, у т.ч. громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спецдозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у т.ч. під час геологічного вивчення (або геологічного дослідження з подальшою досліднопромисловою розробкою) в межах зазначених у таких спецдозволах об'єктах (ділянках)
За користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	Суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для: <ul style="list-style-type: none"> <li>– зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;</li> <li>– витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;</li> <li>– вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;</li> <li>– зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;</li> <li>– провадження інших видів господарської діяльності</li> </ul>

1	2
<p>За користування радіочастотним ресурсом України</p>	<p>Загальні користувачі радіочастотного ресурсу, визначені законодавством, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;</li> <li>– ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіо електронного засобу та випромінювального пристрою;</li> <li>– дозволу на експлуатацію радіо електронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;</li> <li>– дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою</li> </ul>
<p>За спеціальне використання води</p>	<p>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</p>

продовження табл. 10.1

1	2
За спеціальне використання лісових ресурсів	Лісокористувачі - юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи - підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами
За транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	Суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному кварталу, а для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтового (попутного) газу), етану,

пропану, бутану, рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України та рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України, дорівнює календарному місяцю.

Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати.

## **10.2. Рентна плата за спеціальне використання води**

Оскільки перелік платників рентної плати наведено в табл. 10.1, то більш детально слід зупинитись на суб'єктах господарювання, що не входять до їх числа. Не відносяться до платників 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.

Під терміном “санітарно-гігієнічні потреби” слід розуміти використання води в туалетних, душових, ванних кімнатах і умивальниках та використання для утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Однак, існують випадки, коли неможливо виміряти кількість використаної води. Тоді 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 риби є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Рентна плата за спеціальне використання води не справляється в наступних випадках:

а) 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;

б) за воду, що використовується для протипожежних потреб;

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

г) за воду, що використовується для пілозаглушення у шахтах і кар'єрах;

д) за воду, що забирається науково-дослідними установами, перелік яких затверджується КМУ для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;



- е) за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонях;
- ж) 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;
- з) за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;
- и) за морську воду, крім води з лиманів;
- к) за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);
- л) 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;
- м) для потреб гідроенергетики – з гідроакумулюючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;
- н) для потреб водного транспорту:
  - з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування);
  - під час експлуатації водних шляхів стоянковими (нафтоперекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і службово-допоміжними суднами та експлуатації водних шляхів річки Дунаю.

Ставки рентної плати за спеціальне використання води встановлюються ст. 255.5 ПКУ. В окремих випадках до встановлених ставок рентної плати застосовуються коефіцієнти. Так, для теплоелектростанцій з прямою системою водопостачання рентна плата за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, обчислюється із застосуванням коефіцієнта 0,005. Житлово-комунальні підприємства застосовують до ставок рентної плати коефіцієнт 0,3.

### **10.3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України**

Платниками данного виду рентної плати є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

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

Не належать до платників рентної плати спеціальні користувачі, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та радіоаматори.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом

України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України встановлюються ПКУ.

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

Оскільки перелік платників рентної плати наведено в табл. 10.1, то доцільно зауважити, що не відносяться до платників 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:

- а) для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);
- б) для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів;
- в) об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);
- г) для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

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

— за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства

— за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлені ст.253.3 ПКУ залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання.

### **10.5. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин**

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють для цілей оподаткування окремих (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать:

— обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі

обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

— обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (врат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл.

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

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

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) 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;

г) 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;

д) 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;

е) обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим відповідно до вимог цього Кодексу, який визначається платником рентної плати за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин із дотриманням самостійно затверджених ним відповідно до вимог ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

ж) обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території.

Базою оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної

ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства).

Вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді обчислюється платником для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства) за більшою з таких її величин:

— за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

— за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

Ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин устанавлюються у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) згідно із вимогами ст. 252.20 ПКУ. До ставок рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин застосовуються коригуючі коефіцієнти, які визначаються залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування.

## **10.6. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів**

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

а) деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

б) 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;

в) 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);

г) 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);

д) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються ст.256.3 ПКУ. Ставки рентної плати за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами і розрядами.

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

Платниками рентної плати 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:



— для нафти та нафтопродуктів є їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;

— для аміаку є 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.

Статею 256.1.3 ПКУ передбачені наступні ставки оподаткування:

— 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами;

— 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;

— 2,4 долара США за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

У разі зміни тарифів на транспортування до ставок рентної плати застосовується коригуючий коефіцієнт, який обчислюється у порядку, встановленому КМУ, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування аміаку та за транспортування нафти магістральними нафтопроводами для споживачів України.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування, визначеного у підпункті 256.1.2 ПКУ, на відповідну ставку оподаткування, визначену у пункті 256.1.3 ПКУ, та з урахуванням коригуючого коефіцієнта, визначеного в установленому порядку.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується виходячи з:

— фактичних обсягів аміаку і відстані відповідних маршрутів його транспортування територією України;

— фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. Що є об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів?
2. Які суб'єкти господарювання є платниками рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України?
3. Який термін базового податкового (звітного) періоду для рентної плати?
4. Яким документом встановлюються ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України?
5. Яким чином фіскальні органи отримують інформацію про потенційних платників рентної плати?
6. Чи впливає рентна плата за спеціальне використання води на збереження водних ресурсів?
7. Назвіть склад рентної плати відповідно до ПКУ.
8. Яким чином платники рентної плати обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати?
9. Які водокористувачі не відносяться до платників рентної плати за спеціальне використання води?
10. Як обчислюється обсяг води, який використовують водокористувачі, та який є об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води?
11. У яких випадках не справляється рентна плата за спеціальне використання води?
12. Чи застосовуються коефіцієнти до встановлених ставок рентної плати? Наведіть приклади.

## ТЕМА 11. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ

### Ключові поняття та терміни

<i>податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки</i>	<i>збір за місця для паркування транспортних засобів</i>
<i>плата за землю</i>	<i>єдиний податок</i>
<i>транспортний податок</i>	<i>туристичний збір</i>
<i>регуляторний акт органів місцевого самоврядування</i>	<i>податкове повідомлення-рішення про сплату податку</i>

### 11.1. Особливості справляння місцевих податків та зборів

Успішне виконання функцій та завдань, покладених на органи місцевого самоврядування, неможливе без належного фінансового забезпечення. Основним джерелом надходжень місцевих бюджетів мають стати власні доходи, у тому числі місцеві податки і збори. Відтак підвищення ролі саме місцевих податків та зборів і збільшення їх частки у складі доходів є головним напрямком зміцнення місцевих бюджетів та розширення фінансової автономії відповідних територій.

Нормами ПКУ передбачено поділ податків і зборів на загальнодержавні та місцеві (наведено на рис. 2.5).

При цьому до місцевих належать податки та збори, котрі є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Вони встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ.

До місцевих податків належать:

- а) податок на майно, який складається з:
  - податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
  - транспортного податку;
  - плати за землю;
- б) єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- а) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- б) туристичний збір.

Слід зауважити, що місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Тоді як питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору вирішують місцеві ради в межах своїх повноважень, визначених ПКУ. Встановлення місцевих податків та зборів, не передбачених ПКУ, заборонено.

Під час встановлення місцевих податків та зборів, так як і для загальнодержавних податків, обов'язково визначаються й загальноприйняті елементи податку:

- а) платники податку;
- б) об'єкт оподаткування;
- в) база оподаткування;
- г) ставка податку;
- д) порядок обчислення податку;
- е) податковий період;
- ж) строк та порядок сплати податку;
- з) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Разом із цим під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Натомість встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів ОМС не мають права.

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів має бути офіційно оприлюднено до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних податків та зборів. В іншому разі норми відповідних рішень будуть застосовуватися не раніше початку бюджетного періоду, наступного за плановим періодом. У разі якщо місцева рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, до моменту прийняття рішення вони будуть справлятися виходячи з норм ПКУ із застосуванням мінімальних ставок. А плата за землю в такому

випадку має справлятися із застосуванням ставок, що діяли до 31 грудня року, котрий передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю.

Варто зауважити, що в Україні підхід до порядку обчислення, сплати та зарахування до відповідного бюджету для всіх податків, які входять до складу податку на майно (податок на нерухоме майно, транспортний податок та плата за землю) є загальним.

Отже, для місцевих рад дуже важливо розробити, затвердити та оприлюднити рішення про встановлення місцевих податків та зборів до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування відповідних податків і зборів. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами на території відповідної місцевої ради.

Крім того, протягом 10 днів з дня оприлюднення рішення про встановлення місцевих податків та зборів його копію потрібно надіслати до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів.

Прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів сприятиме впорядкуванню місцевої нормативної бази відповідно до вимог ПКУ, а також забезпеченню надходжень податків і зборів до міського бюджету. Однак просто прийняти таке рішення замало. Необхідно також проводити моніторинг результативності дії цього регуляторного акта відповідно до вимог Закону № 1160. Тож потрібно визначати та відстежувати такі показники:

- кількість платників по кожному податку та збору, визначених регуляторним актом;
- суми надходжень від місцевих податків та зборів (по кожному окремо) за відповідний податковий період.

Результати відстежень у формі аналітичних довідок обов'язково необхідно оприлюднювати в засобах масової інформації.

## **11.2. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Об'єкт та база оподаткування**

Загальні вимоги до справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлено ст. 266 ПКУ. Платниками цього податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, розташованих на території відповідної місцевої ради.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка. У свою чергу, до об'єктів житлової нерухомості належать будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду (житлові будинки, прибудови до житлових будинків, квартири, котеджі, кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах), а також дачні та садові будинки. До об'єктів нежитлової нерухомості відносяться будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду (будівлі готельні, будівлі офісні, будівлі торговельні, будівлі для публічних виступів, будівлі промислові та склади, гаражі, господарські (присадибні) будівлі тощо).

Водночас не є об'єктами оподаткування наступні об'єкти нерухомого майна, наведені в таблиці 11.1.

Тобто перелічені вище об'єкти нерухомості не обкладаються податком на нерухоме майно.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. При цьому база оподаткування для фізичних осіб обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. А для юридичних осіб – обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Таблиця 11.1

Перелік об'єктів нерухомості, що не обкладаються  
податком на нерухоме майно

№ з/п	Перелік об'єктів нерухомості
1	2
1	Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, ОМС, а також створених ними організацій
2	Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та обов'язкового відселення, і визначені законом
3	Будівлі дитячих будинків сімейного типу
4	Гуртожитки
5	Житлова нерухомість, непридатна для проживання, в тому числі у зв'язку з аварійним станом
6	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
7	Об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках є будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств
8	Будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності
9	Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств
10	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
11	Будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються місцевими радами виходячи з майнового стану та рівня доходів таких осіб.

Разом із цим п.п. 266.4.1 ПКУ встановлено загальні пільги для фізичних осіб – платників цього податку, незалежно від їх майнового стану та рівня доходів. Так, база оподаткування об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи, зменшується:

- для квартири (квартир незалежно від їх кількості) – на  $60 \text{ м}^2$ ;
- для житлового будинку (будинків незалежно від їх кількості) – на  $120 \text{ м}^2$ ;
- для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, – на  $180 \text{ м}^2$ .

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Наприклад, якщо людина є власником квартири загальною площею  $75 \text{ м}^2$ , то вона буде сплачувати податок лише за  $15 \text{ м}^2$  ( $75 \text{ м}^2 - 60 \text{ м}^2$ ). Проте у разі, коли квартира поділена між двома власниками, то пільга в розмірі  $60 \text{ м}^2$  застосовується для кожного з них, отже, платити податок не потрібно. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, визначають у розмірі, що не перевищує  $1,5\%$  розміру мінімальної зарплати за  $1 \text{ м}^2$ , що у 2020 р. становить  $70,85$  грн (пп. 266.5.1 ПКУ). З 01.12.2020 р. мінімальна заробітна плата у місячному розмірі становить  $4723$  грн (ст. 8 Закону України від 14.11.2019 р. № 294-IX «Про Державний бюджет України на 2020 рік»).

Законодавством також передбачено обмеження щодо застосування пільг з податку на нерухомість – податкові пільги не надаються фізичним особам у наступних випадках:

- якщо площа об'єкта/об'єктів оподаткування перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі, затвердженої рішенням ОМС;



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

Пільги з податку з об'єктів нежитлової нерухомості встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування.

Слід відмітити, що ОМС до 1 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості відомості стосовно пільг, наданих ними.

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням місцевої ради залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості. Інформацію про зональний поділ території та про ставки податку доцільно відобразити в окремих додатках до відповідного положення.

Варто мати на увазі, що розмір ставки податку не може перевищувати 1,5% мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м<sup>2</sup> бази оподаткування. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Порядок обчислення податку:

- для фізичних осіб сума податку з об'єкта/об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості обчислюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості виходячи з бази оподаткування та відповідної ставки податку. При цьому податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку та відповідні платіжні реквізити надсилає (вручає) платнику податку контролюючий орган за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом;
- для юридичних осіб сума податку обчислюється ними самостійно станом на 1 січня звітного року. До 20 лютого цього

ж року такі платники податку зобов'язані подати контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування декларацію за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПКУ. У декларації обов'язково наводять річну суму податку з розбивкою рівними частками поквартально.

Податок сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів оподаткування і зараховується 100% до відповідного місцевого бюджету згідно з положеннями БК.

Для сплати цього податку встановлено наступні строки: для фізичних осіб 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення для юридичних осіб (авансовими внесками шокварталу) – до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

### **11.3. Транспортний податок. Об'єкт та база оподаткування**

Загальний порядок справляння транспортного податку прописано у ст. 267 ПКУ. Платниками цього податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування. Транспортний податок справляють із власників легкових авто, з року випуску яких минуло не більше ніж п'ять років (включно) і середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної зарплати, що у 2020 р. становить 1771125 грн (пп. 267.2.1 ПКУ). Ставка податку незмінна й становить у розрахунку на календарний рік 25 000 грн за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Така вартість визначається Мінекономрозвитку за методикою, затвердженою КМУ виходячи з марки, моделі, року випуску, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач, пробігу легкового автомобіля.

Щороку до 1 лютого базового податкового (звітного) періоду Мінекономрозвитку подає до ДФСУ інформацію про автомобілі, які відповідають указаним вимогам. Також відомості про вартість таких автомобілів розміщуються на офіційному веб-сайті Мінекономрозвитку. Разом з тим починаючи з 1 квітня 2015 року органи внутрішніх справ зобов'язані щомісячно, у 10-денний строк після закінчення календарного місяця, подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку податку, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на 1 число кожного місяця. Базою оподаткування транспортним податком є легковий автомобіль, який є об'єктом оподаткування. Ставка цього податку встановлюється у розрахунку на календарний рік у розмірі 25 тис. грн. за кожен легковий автомобіль, який відповідає критеріям визнання об'єктом оподаткування цим податком. Відповідно базовим податковим (звітним) періодом для цього податку є календарний рік. Порядок обчислення транспортного податку залежить від того, платником податку є юридична чи фізична особа.

Зокрема, за загальним правилом, для фізичних осіб обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника. Податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку та відповідні платіжні реквізити такий орган надсилає (вручає) платнику податку за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Платники податку – юридичні особи обчислюють суму податку самостійно станом на 1 січня звітного року. Такі платники до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування (легкових автомобілів) і зараховується до міського бюджету згідно з положеннями БК.

Транспортний податок підлягає сплаті у такі строки: фізичними особами протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення юридичними особами авансовими внесками шокварталу – до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації

#### **11.4. Плата за землю**

Плата за землю – це обов’язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. При цьому земельний податок слід розглядати як обов’язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

А під орендною платою за земельні ділянки державної і комунальної власності необхідно розуміти обов’язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Платниками земельного податку є:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- землекористувачі.

Щодо суб’єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, то особливості справляння земельного податку з них визначено у гл. 1 розд. XIV ПКУ.

До об’єктів оподаткування земельним податком належать:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування є: нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПКУ або

площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Рішення ради щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок, розташованих у межах населених пунктів, має бути офіційно оприлюднено до 15 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування такої грошової оцінки або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень будуть застосовуватися не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. Розмір ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, не може перевищувати 3% від їх нормативної грошової оцінки. Водночас ставка податку для сільськогосподарських угідь та земель загального користування встановлюється у розмірі не більше 1% від їх нормативної грошової оцінки.

Нормами ПКУ закріплено цілий ряд пільг щодо сплати земельного податку, окремо для фізичних та юридичних осіб.

Для фізичних осіб передбачено звільнення від сплати цього податку для таких категорій осіб, як інваліди I та II груп, фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років, пенсіонери (за віком), ветерани війни, фізичні особи, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи. Але така пільга для відповідної категорії фізичних осіб поширюється тільки на одну земельну ділянку за кожним видом використання у таких межах:

- для ведення особистого селянського господарства у розмірі до 2 га;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка):
  - а) у селах – не більш як 0,25 га;
  - б) в селищах – не більш як 0,15 га;
  - в) у містах – не більш як 0,10 га;
- для індивідуального дачного будівництва не більш як 0,10 га;
- для будівництва індивідуальних гаражів до 0,01 га;
- для ведення садівництва не більше 0,12 га.

Серед пільг, передбачених для юридичних осіб, є звільнення від сплати земельного податку таких із них, як:

— санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

— громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю. При цьому кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, протягом попереднього календарного місяця повинна становити щонайменше 50% середньооблікової чисельності штатних працівників, а фонд оплати праці таких інвалідів має становити не менш як 25% суми загальних витрат на оплату праці;

— бази олімпійської та паролімпійської підготовки згідно з переліком, затвердженим КМУ;

— дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Слід зазначити, що існує низка земельних ділянок, які взагалі не підлягають обкладенню земельним податком. Детальний перелік таких земель наведено у ст. 283 ПКУ. Так, не сплачується земельний податок за:

— сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь;

— землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації;

— земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць;

— землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування;

— земельні ділянки сільськогосподарських підприємств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками;

- земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;
- земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва тощо.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру. Тому центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно у сфері будівництва, повинні щомісяця до 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу, подавати інформацію, необхідну для обчислення і справляння земельного податку.

Платники податку – юридичні особи обчислюють його суму самостійно щороку станом на 1 січня. Не пізніше 20 лютого поточного року до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки необхідно подати податкову декларацію на поточний рік з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями.

На противагу цьому нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами.

Фіскальні органи повинні видати платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку, визначеному ст. 58 ПКУ.

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. ОМС, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік.

Окрім того, ОМС зобов'язані інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1-го числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати обумовлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу:

- не може бути меншою 3% нормативної грошової оцінки;
- не може перевищувати 12% нормативної грошової оцінки;
- може перевищувати 12% у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати. Податковий період, порядок обчислення орендної плати, строк сплати та порядок її зарахування до бюджетів застосовуються відповідно до вимог, встановлених для земельного податку.

### **11.5. Єдиний податок**

Одним із найбільш важливих місцевих податків є єдиний податок. Адже саме цей податок може як сприяти розвитку малого та середнього бізнесу на території відповідної місцевої ради, так і гальмувати його розвиток. Тому вкрай важливо встановлювати доцільні та обґрунтовані розміри ставок єдиного податку з урахуванням рівня платоспроможності суб'єктів господарювання та потреб місцевих бюджетів.

Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку визначено нормами гл. 1 розд. XIV ПКУ. Ключовим поняттям, нерозривно пов'язаним із застосуванням єдиного податку, є поняття спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Під цим терміном слід розуміти особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих із них на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.



Юридична особа чи фізична особа – підприємець можуть самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо вона відповідає вимогам та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному ПКУ.

Платники єдиного податку поділяються на такі групи:

— 1 перша група – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню. Обсяг їхнього доходу протягом календарного року не перевищує 1 млн грн. Ставка єдиного податку становить до 10% прожиткового мінімуму, що дорівнює 210,20 грн.

— 2 друга група – фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства за умови, що протягом календарного року: – вони не використовують працю найманих осіб або їх кількість не перевищує 10 осіб; – обсяг їхнього доходу не перевищує 5 млн грн. Ставка єдиного податку становить до 20% мінімальної заробітної плати, що дорівнює 944,60 грн.

Слід зазначити, що такі вимоги 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.

3 третя група – фізичні особи – підприємці, які використовують працю найманих осіб, та 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 7 млн грн. Відсоткова ж ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі: 3% доходу у разі сплати ПДВ згідно з ПКУ; або 5% доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

— 4 четверта група – це сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік становить 75% і більше

Водночас законодавством передбачено ряд обмежень щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Зокрема, не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп:

а) суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють: діяльність з організації, проведення азартних ігор; обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів; видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння; видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення; діяльність у сфері фінансового посередництва; діяльність з надання послуг пошти; діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату; діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;

б) фізичні особи – підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту;

в) фізичні особи – підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 га, житлові приміщення та/або їх частини загальною площею понад 100 м<sup>2</sup> та нежитлові приміщення (споруди, будівлі) – понад 300 м<sup>2</sup>;

г) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

д) суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток юридичних осіб – неплатників єдиного податку становить 25% і більше

е) фізичні та юридичні особи – нерезиденти тощо  
Повний перелік таких суб'єктів господарювання наведено у п. 291.5 ПКУ.

Згідно з вимогами ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

а) суб'єкти господарювання, понад 50% доходу яких, 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)

б) 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

в) 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)

Суттєво, що платники єдиного податку першої – третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Доходом платників першої – третьої груп єдиного податку є:

— для фізичної особи – підприємця – це дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), а також у матеріальній або

нематеріальній формі 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.

— для юридичної особи – це будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), а також матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 ст. 292 ПКУ

Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону. 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 1 га сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного 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 у відповідному регіоні з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Особливу увагу потрібно приділити встановленню ставок єдиного податку. Так, для платників першої і другої груп ставки єдиного податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи та до мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, а для платників третьої групи – у відсотках до їхнього доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються місцевими 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 до 10% розміру прожиткового мінімуму;

— для другої групи платників єдиного податку до 20% розміру мінімальної заробітної плати.

Для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, ставка єдиного податку встановлюється у розмірі 5% їхнього доходу.

Поряд із цим для платників єдиного податку першої – третьої груп (фізичні особи – підприємці) ставка єдиного податку може встановлюється і у розмірі 15%. А саме у випадках:

а) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного як граничний для платника відповідної групи;

б) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

в) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, крім у грошовій формі;

г) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;

д) до доходу, отриманого платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена у пп. 1 та 2 п. 291.4 ПКУ.

Також для платників третьої групи (юридичні особи) встановлюються ставки єдиного податку у подвійному розмірі:

а) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного як гранично допустимий для платників третьої групи;

б) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі;

в) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Також можливе застосування максимального розміру ставки єдиного податку для платників першої і другої груп у таких випадках:

— здійснення ними одночасно кількох видів господарської діяльності;

— здійснення ними господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної або міської ради.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп є календарний рік. Натомість для платників єдиного податку третьої групи податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу. Податковий (звітний) період починається з 1-го числа першого місяця податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду. Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20-го числа (включно) поточного місяця.

Крім того, 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. Нарахування авансових внесків

для платників єдиного податку першої і другої груп здійснюється контролюючими органами на підставі заяви такого платника єдиного податку щодо розміру обраної ставки єдиного податку, заяви щодо періоду щорічної відпустки та/або заяви щодо терміну тимчасової втрати працездатності.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Сплата єдиного податку платниками першої – третьої груп здійснюється за місцем податкової адреси.

Платники єдиного податку четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня. Такі платники повинні не пізніше 20 лютого поточного року подати відповідному контролюючому органу податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПКУ. Сплату податку платники четвертої групи мають проводити щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі – 10%; у II кварталі – 10%; у III кварталі – 50% а у IV кварталі – 30%.

Головна особливість єдиного податку полягає в тому, що цей податок заміняє собою відразу кілька податків. Тож його платники звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- а) податку на прибуток підприємств;
- б) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів, отриманих в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – третьої груп (фізичної особи);
- в) ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними та юридичними особами;
- г) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської

діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

д) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

### **11.6. Збір за місця для паркування транспортних засобів**

Загальні вимоги до порядку справляння збору за місця для паркування транспортних засобів встановлено у ст. 268<sup>1</sup> ПКУ.

Платниками цього збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), а також фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням місцевої ради організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Перелік земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, із зазначенням їх місцезнаходження, загальної площі, технічного облаштування, кількості місць для паркування затверджується рішенням місцевої ради про встановлення збору. Таке рішення разом з переліком осіб, уповноважених організувати та провадити діяльність із паркування транспортних засобів, виконавчий орган місцевої ради повинен надати контролюючому органу в порядку, встановленому розд. I ПКУ.

Об'єктом оподаткування цим збором є земельна ділянка, яка згідно з рішенням місцевої ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету. Не є об'єктом оподаткування площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених ст. 30 Закону № 875.



Кількість місць для безоплатного паркування не може становити менше 10% загальної кількості місць на спеціально обладнаних чи відведених майданчиках для паркування, але не менш як для одного транспортного засобу з позначенням цих місць дорожніми знаками та відповідною розміткою.

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

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075% інімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року, що у 2020 р. дорівнює 3,54 грн. При визначенні ставки місцеві ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування, спосіб поставлення на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність. Базовий податковий (звітний) період для збору за місця для паркування транспортних засобів дорівнює календарному кварталу.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально до місцевого бюджету у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк за місцезнаходженням об'єкта оподаткування. Податкова декларація зі збору за місця для паркування транспортних засобів на території місцевої ради подається щокварталу до контролюючих органів протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

## 11.7. Туристичний збір

Туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. Туристичний збір встановлюється відповідно до вимог ст. 268 ПКУ. Платниками цього збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які перебувають на території відповідної ради та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Водночас не можуть бути платниками туристичного збору особи, які:

а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму;

б) особи, які прибули у відрядження;

в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжувачого);

г) ветерани війни;

г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику;

е) діти віком до 18 років;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Згідно з рішенням відповідної місцевої ради справляння збору може здійснюватися:

— адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами;

— квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки

(квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

— юридичними особами або фізичними особами – підприємцями, уповноваженими радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Такі суб'єкти господарювання виступають у ролі податкових агентів.

Базою справляння туристичного збору є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, згаданих вище, за вирахуванням ПДВ. Туристичний збір установлюють за кожну добу тимчасового розміщення (ночівлі) у розмірі до 0,5 % — для внутрішнього туризму та до 5 % — для в'їзного туризму від розміру мінімальної зарплати для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення (пп. 268.3.1 ПКУ). На 2020 р. до 23,62 грн (для внутрішнього туризму) і до 236,15 грн (для в'їзного туризму). При цьому до вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Особливість справляння цього збору полягає в тому, що це роблять податкові агенти під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Базовий податковий (звітний) період для туристичного збору дорівнює календарному кварталу. Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується податковими агентами до відповідного бюджету щоквартально у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк за місцезнаходженням податкових агентів.

Податкова декларація з туристичного збору подається до контролюючих органів щокварталу протягом 40 календарних

днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. Які податки і збори належать до категорії «місцевих»?
2. Які суб'єкти господарювання виступають у ролі податкових агентів щодо адміністрування туристичного збору?
3. Який термін базового податкового (звітного) періоду для земельного податку?
4. Назвіть суб'єктів господарювання – платників збору за місця для паркування транспортних засобів?
5. Яким чином фіскальні органи отримують інформацію про потенційних платників земельного податку?
6. Які особи не можуть бути платниками туристичного збору?
7. Охарактеризуйте групи платників єдиного податку.
8. Назвіть об'єкти нерухомості, що не обкладаються податком на нерухоме майно.
9. Що є базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки? Яким чином обчислюється база оподаткування для фізичних та юридичних осіб?
10. Назвіть платників земельного податку. Чи існують пільги щодо сплати земельного податку для фізичних та юридичних осіб?
11. Чи існують земельні ділянки, які не підлягають обкладенню земельним податком?
12. В якому розмірі встановлюють туристичний збір для внутрішнього та для в'їзного туризму?
13. В якому розмірі справляється збір за паркування авто?

## ТЕМА 12. ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ

### Ключові поняття та терміни

<i>державне податкове планування</i>	<i>поточне податкове планування</i>
<i>корпоративне податкове планування</i>	<i>перспективне податкове планування</i>
<i>податкове прогнозування</i>	<i>методи податкового планування</i>
<i>міжгалузеві і регіональні зв'язки</i>	<i>централізація грошових коштів</i>

### 12.1. Поняття і сутність податкового прогнозування і планування

У доходах бюджету кожної держави податки становлять високий відсоток, адже вони є основним джерелом його наповнення. Витрати держави плануються залежно від розміру дохідної частини, тобто від обсягу зібраних податків. Але якщо у країні в ході планування бюджету виявляється його дефіцит, уряд, запроваджуючи нові податки, обов'язкові збори та платежі, повинен передбачати можливі негативні наслідки, насамперед для населення та підприємств.

Саме через вищезазначені проблеми особливої уваги заслуговує прогнозування розмірів доходів Державного бюджету, що залишається актуальним науковим завданням за будь-яких економічних умов, а особливо в період фінансово-економічної нестабільності. Передбачення майбутніх розмірів надходжень податків зборів до державної казни дає змогу уряду країни ефективно керувати видатковою частиною бюджету.

Податкове прогнозування і планування – це особливі елементи системи вироблення і прийняття рішень у сфері життєдіяльності держави у процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту, що є однією з дієвих господарських функцій держави в умовах економіки ринкового типу. Це – засіб фіскальної політики держави, який є важливою складовою податкового механізму.

Об'єктивна необхідність існування прогнозування і планування податкових надходжень зумовлена такими чинниками: діяльністю держави як суб'єкта ринкових відносин; складністю міжгалузевих і регіональних зв'язків; необхідністю підтримки оптимальних міжбюджетних пропорцій.

Головна мета державного прогнозування і планування податкових надходжень – визначення обсягу податкових зобов'язань по платниках податків для централізації грошових коштів у загальнодержавному бюджеті. При цьому прогнозування і планування зорієнтоване на максимально можливий рівень мобілізації податків і проводиться з врахуванням орієнтирів бюджетної політики відповідно до загальних цілей і завдань економічної політики держави.

Прогноз (англ. forecast) – це ймовірне, аргументоване, науково обгрунтоване (тобто основане на системі фактів, доказів) судження про стан будь-якого об'єкта (процесу, явища) в визначений момент часу в майбутньому і/або альтернативних шляхах і термінах досягнення яких-небудь результатів.

У свою чергу прогнозування (грец. prognosis – знання наперед) – це вид пізнавальної діяльності людини, спрямований на формування прогнозів розвитку об'єкта на основі аналізу тенденцій його розвитку. Прогнозування має відповідати на два питання:

— чого найімовірніше можна чекати в майбутньому?

— яким чином потрібно змінити умови, щоб досягти заданого стану?

Податкові прогнози є інструментами фінансового управління, які можуть передбачити майбутній фінансовий вплив поточної політики, економічних тенденцій і припущень.

Прогнозування має на меті здійснення двох цілей:

- 1) розраховує майбутній вплив поточних рішень, програм і фінансової політики (аналіз впливу);
- 2) визначає і аналізує можливості збалансування доходів і видатків (аналіз дефіциту).

Питаннями прогнозування податкових платежів до Державного бюджету України займалося чимало українських і зарубіжних науковців, серед яких найбільше відзначилися Башуцька О.С., Федосов В., Опарін В., Сафонова Л., Воробйов Ю.М., Сітшаєва Л. З., Мала С.Л., Карпінський Б.А., Бодюк В.А., Дусяк С.П., Кривенко С.І., Дубель В.С., Василькова Т.В., Лаба М.С., Єгорова Т.М., Горленко І.О., Тарантул Д.О., Степаненко А.А., Мартинюк В.П., Свердан М.М., Корзаченко О.В. та ін.

Незважаючи на велику кількість іноземних досліджень і вітчизняних наукових розробок з питань створення нової та вдосконалення існуючої методики і методології бюджетного планування та прогнозування, в українській практиці прогнозування використовуються лише декілька методів, кожен із яких має, як переваги, так і значні недоліки [52].

Загальновідомо, що існує три підходи до прогнозування податкових надходжень: 1) за видами платежів; 2) за регіонами; 3) за галузями економіки.

Кожен із цих підходів вимагає певної процедури підготовки й розробки всього процесу прогнозування податкових надходжень, значних моральних, матеріальних, людських і фінансових затрат [53].

Але Ю.М. Воробйов і Л.З. Сітшаєва [52] виокремлюють зовсім інші підходи, стверджуючи, що існує лише два основних підходи до класифікації методів прогнозування податкових надходжень до державного бюджету.

Перший підхід передбачає дослідження закономірностей розвитку економічних процесів. До нього належать такі методи, як метод макроекономічних показників, міжгалузевого балансу, макроекономічний інтегрований метод.

Другий підхід базується на використанні економіко-математичних методів прогнозування. Це методи та моделі кореляційно-регресійного аналізу, методи та моделі прогнозування часових рядів економічних систем, імітаційні моделі [52].

Прогнози одних і тих самих показників, отриманих при використанні різної вхідної інформації і різних методів і моделей, можуть значно відрізнятись один від одного. В такій ситуації не зрозуміло, якому прогнозу слід довіряти більше. У даній ситуації виникає проблема вхідної інформації, яка використовується для розв'язання задач прогнозування.

Тому вже при постановці задачі потрібно враховувати той факт, що прогноз залежить від вихідної інформації, прийнятих припущень, заданих обмежень тощо і не може бути абсолютно точним, достовірним і однозначним [54].

Податкове планування охоплює сукупність інструментів, методів, прийомів, способів і засобів інформаційно-аналітичного забезпечення, за допомогою яких державні органи та суб'єкти господарювання реалізують на законодавчій основі податковий механізм і узгоджують повноваження і функції в податковій сфері при постійних економіко-політичних змінах.

Поняття податкового планування в контексті розгляду його теоретичних основ слід трактувати як комплексне явище: по-перше, як систему органів управління податковим процесом, по-друге, як сукупність правил і вимог, що регламентують податкові дії, а також обумовлюють заходи податкової відповідальності.

Практика податкового планування, що склалася на тлі поетапної еволюції, встановила, що його результативність може бути досягнута тільки шляхом реалізації організаційно-методичних напрямків як державних органів, так і корпоративного управління [55].

Процес планування платежів виступає складовою державного податкового менеджменту, який визначається як сукупність заходів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва та соціальної сфери [56, с. 254].

На макрорівні планування може розглядатися в двох аспектах. По-перше, планування як складова системи державного управління та як одна з його основних функцій. По-



друге, планування як важливий процес державного менеджменту. Державний менеджмент є ієрархічно організованою та багаторівневою системою, що об'єднує численні процеси планування розвитку різних процесів та об'єктів, які в цілому віддзеркалюють складну картину соціально-економічного життя країни [57, с. 86–87].

Основним завданням податкового прогнозування і планування є економічно обґрунтоване забезпечення якісних й кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни, керуючись розробленою і прийнятою в законодавчому порядку соціально-економічною доктриною. Поставлене завдання може виконуватися у розрахунку на один фінансовий рік (поточне податкове планування) або на більш тривалу перспективу (податкове прогнозування).

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

Принципами податкового планування прийнято вважати:

- а) законність;
- б) альтернативність;
- в) комплексність;
- г) цілеспрямованість;
- д) оперативність;
- е) ефективність.

Податкове планування стосується всіх податків і зборів, що сплачуються підприємством, тому повинне реалізовуватися на усіх рівнях формування стратегії підприємства: корпоративному, діловому, оперативному та функціональному, тоді буде реалізований принцип комплексності. Принцип ефективності буде дотримано, якщо за умови обмеженості ресурсів у підприємства, зокрема ресурсу часу, податкові плани і заходи будуть розроблятися як невідокремлювана частина усіх планів-проектів підприємства, включаючи технічно-технологічні, інноваційні, інвестиційні, фінансові та

маркетингові. Принцип альтернативності віддзеркалює сутність управління податковими ризиками та застосування схем оптимізації податкових платежів.

Провідну роль у процесі прогнозування і планування податкових надходжень відіграє Державна фіскальна служба України. Згідно зі Постановою Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» державна фіскальна служба та її структурні підрозділи на місцях прогнозують, аналізують надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчають вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляють пропозиції щодо їх збільшення та зниження втрат бюджету. Також у процесах податкового планування та прогнозування приймають участь Верховна Рада України, КМУ, Міністерство фінансів, Мінекономрозвитку.

Завдання податкового планування є не завжди однозначними й відрізняються залежно від того, хто їх ставить – державні органи чи керівники підприємницьких структур.

Відповідно, сфера податкового планування поділяється на загальнодержавне податкове планування, основним завданням якого є регламентація оподаткування і контроль за сплатою податків, зборів і обов'язкових платежів, та корпоративне податкове планування, основним завданням якого є сплата податків, зборів і обов'язкових платежів, а також їх оптимізація (рис. 12.1).

Між загальнодержавним і корпоративним податковим плануванням існує органічний зв'язок, тому що, незважаючи на протилежність їх економічних інтересів, загальна стратегія у них одна – створити стійкий економічний базис у межах країни в цілому.

При податковому плануванні та прогнозуванні реалізуються не тільки фіскальні завдання, але й закладаються основи оптимізації наступної функції податкового менеджменту, а саме тактики і стратегії податкового регулювання і контролю.



**Рис. 12.1. Структурні елементи податкового планування**

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

- пошук варіантів податкового режиму із урахуванням тенденцій, які склались в економіці за минулий звітний період;
- оцінка варіантів оптимального оподаткування, їх ранжування за типами фінансово-господарської діяльності, групами платників податків, окремими територіями тощо;
- обґрунтування переваг обраного варіанту майбутніх режимів оподаткування;
- розрахунок проекту податкових надходжень із урахуванням результатів проведених експертиз виконання бюджету попереднього року;
- обговорення прийнятих урядом і парламентом податкових зобов'язань, уточнення і прийняття на основі кінцевих погоджень бюджетних доходів відповідних законів.

Процес державного податкового прогнозування і планування включає два основних напрями:

- а) прогнозування мобілізації сум податкових платежів на основі макроекономічних показників (обсяг ВВП, індекс інфляції, обсяг товарообороту);
- б) розподіл регулюючих доходів за рівнями бюджетної системи з метою формування достатньої дохідної бази бюджетів територій.

Прогноз дохідної частини бюджету здійснюється з урахуванням очікуваного виконання бюджету, фактичного його виконання за січень-жовтень (листопад) поточного року, впливу зміни законодавчих актів, прогнозних макроекономічних показників на наступний рік, до яких відносять: валовий внутрішній продукт (номінальний); темпи зниження (зростання) валового внутрішнього продукту (реального); обсяг продукції промисловості у поточних оптових цінах; обсяг валової продукції сільського господарства; індекс споживчих цін; індекс цін виробників; офіційний обмінний курс гривні до долара США; грошові доходи населення; середньомісячна заробітна плата робітників і службовців; індекс реальної заробітної плати; рівень зареєстрованого безробіття на кінець року; зовнішньоторговельний оборот; експорт товарів і послуг та імпорт товарів і послуг.

Прогнозування надходжень податків на базі макроекономічних показників визначає стратегію формування податкових доходів на наступний рік і на перспективу, але не вирішує всіх проблем податкового прогнозування і планування. Тому необхідним його компонентом є опрацювання і аналіз статистичних даних щодо акумуляції податків у бюджет за минулий період, а також інформації про можливі зміни у податковому законодавстві.

Другий етап податкового прогнозування і планування є надзвичайно важливим, оскільки значна частина доходів місцевих бюджетів формується за рахунок відрахувань від регулюючих доходів. Конкретне виконання місцевих бюджетів залежить не тільки від пропорцій розподілу загальнодержавних податків, але і від реальних надходжень цих податків на відповідній території. При розробці поточних податкових планів вирішуються тактичні завдання у сфері податкового менеджменту, а вже їх вирішення створює правове поле для постановки стратегічних цілей і їх дослідження. Розробка поточних податкових планів без детального аналізу перспектив розвитку оподаткування призводить до розриву між податковими завданнями та показниками фінансово-господарської діяльності. Послідовність етапів податкового планування становить єдину низку управлінських дій на поточний період та на подальшу перспективу.

Податкове прогнозування ґрунтується на результатах наукових досліджень звітних і аналітичних даних, отриманих у результаті виконання поточних податкових планів. Таким чином, прогнозування управлінських рішень у сфері оподаткування найбільш тісно пов'язано з плануванням.

План і прогноз – це стадії планування, які доповнюють одна одну при визначальній ролі плану як провідної ланки управління. Терміни, обсяги робіт, кількісні характеристики об'єкта та інші показники прогнозів мають імовірнісний характер і обов'язково передбачають можливість внесення коректив. На відміну від прогнозу, план містить однозначно встановлені терміни здійснення події і характеристики об'єкту,

який планується. Для планових розробок використовується найбільш раціональний варіант прогнозу.

## **12.2. Корпоративне податкове планування**

Корпоративне податкове планування це одна з функцій управління фінансово-господарською діяльністю, яка полягає у встановленні передбачуваних параметрів майбутнього стану об'єкта, оптимальних способів і методів досягнення даного стану в умовах обмеженості ресурсів та при допустимому рівні податкового ризику. Необхідність податкового планування закладена в самій суті податкового законодавства, яке передбачає конкретні податкові режими для різних ситуацій, допускає різноманітні методи для обчислення податкової бази і пропонує платникам податків різноманітні податкові пільги.

Податкове планування, яке ґрунтується на суворому дотриманні податкового законодавства, дозволяє мінімізувати всю сукупність податкових платежів і зобов'язань, суттєво знижує ризики неправильного обчислення податків і, відповідно, захищає підприємство від можливих суттєвих збитків, пов'язаних із застосуванням штрафних санкцій. Податкове планування певною мірою дозволяє підвищити фінансову стійкість підприємства, а також підвищити культуру управління фінансами суб'єкта господарювання.

Теорії податкового планування у системі управління фінансами підприємства надавалась і надається значна увага як зі сторони закордонних, так і вітчизняних науковців. Серед них слід виділити праці Бризгаліна А.В., Вилкова Е.С., Єлісеєва А.В., Каламбета С.В., Кожинова В.А., Медведева А.Н., Скворцова М.М., Сутиріна С.Ф. та ін.

Податкове планування в сучасних умовах високих податкових ставок відіграє велику роль: з однієї сторони неправильне або недостатнє врахування податкового фактора може привести, з одного боку, до дуже несприятливих наслідків (іноді навіть викликати банкрутство підприємства), з іншої – правильне використання передбачених податковим

законодавством пільг і альтернатив може забезпечити не тільки збереженість отриманих фінансових накопичень, але і можливість фінансування розширення діяльності і нових інвестицій за рахунок економії на податках.

Податковому плануванню, як складовій частині податкового менеджменту, властива обмежена самостійність: податкове планування проявляється лише в процесі здійснення відповідних видів діяльності та рішень. Однак податкове планування здійснює суттєвий вплив на прийняття бізнес-рішень та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Кінцевою метою податкового планування є не тільки і не стільки оптимізація податків, скільки підвищення фінансової стійкості діяльності підприємства. Отже, завданнями податкового планування на корпоративному рівні можна назвати:

- збереження оборотних коштів;
- підвищення загальної ефективності господарської діяльності;
- запобігання негативним наслідкам прийнятих управлінських рішень;
- контроль за ефективністю схем мінімізації податкування.

Для кожного підприємства цілі податкового планування та шляхи їх досягнення можуть бути різними. Залежно від обраних критеріїв та орієнтирів діяльності корпоративне податкове планування можна класифікувати за наступними видами (рис. 12.2).



Рис. 12.2. Класифікація корпоративного податкового планування

Неправомірне податкове планування являє собою ухилення від сплати податків, тобто платник податків незаконно використовує податкові пільги, несвоєчасно сплачує податки, збори і платежі, приховує отримані доходи, не представляє або несвоєчасно представляє необхідні документи для обчислення і сплати податків і зборів. Однак, такі дії платника податків провокують для них самих, несприятливі наслідки з боку податкових органів.

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

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

Оптимізаційне податкове планування являє собою процес планування і організації підприємством своєї економічної діяльності таким чином, щоб платити мінімум податків, при цьому використовуючи і маніпулюючи існуючим законодавством, але не виходячи за його рамки. Даний вид податкового планування представляється найбільш цікавим і актуальним в нинішніх економічних умовах.

У вирішенні питань податкового планування на підприємстві приймають участь окремі органи управління та функціональні підрозділи, які виступають в ролі суб'єктів корпоративного податкового планування та поділяються на основних (рада директорів, апарат управління, планово-економічний відділ, юридична служба тощо) і другорядних (виробничий відділ, відділ постачання і збуту, маркетинговий відділ) учасників цього процесу. В окремих випадках для здійснення податкового планування, підприємством можуть залучатися зовнішні консультанти та спеціалісти.

Незалежно від організаційно-правової форми та форми власності підприємства визначені структурні підрозділи повинні приймати участь у вирішенні завдань податкового планування одночасно з іншими функціями, які вони виконують в силу своїх обов'язків і повноважень.



Основним завданням податкового плану є мінімізація податкових платежів шляхом використання всіх особливостей податкового законодавства та врахування всіх законних податкових пільг.

Документальне оформлення податкового планування знаходить відображення в:

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

Процес корпоративного податкового планування складається з декількох взаємопов'язаних між собою етапів. Ще до моменту державної реєстрації суб'єкт підприємницької діяльності повинен мати відповіді на загальні питання стратегічного характеру. В процесі організації своєї діяльності такий суб'єкт має здійснювати поточне податкове планування, яке б охоплювало всю систему управління підприємством. Отже, корпоративне податкове планування умовно можна поділити на два етапи: стратегічне планування і поточне планування.

Стратегічне планування здійснюється, як правило, засновниками підприємства та включає такі об'єкти планування як: вибір основних напрямків діяльності та формування пакету документів, необхідних для державної реєстрації; вибір місця реєстрації; вибір організаційно-правової форми господарювання; визначення складу засновників та часток статутного капіталу; розробка стратегії розвитку підприємства.

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

- формування податкового поля з метою аналізу податкових пільг (на основі такого аналізу формується план їх використання за обраними податками);
- дотримання правил взаємовідносин платника податків з

податковими органами; знання прав, обов'язків та відповідальності платника податків;

— розробку з врахуванням вже сформованого податкового поля системи договірних взаємовідносин підприємства, тобто використання оптимальних форм договорів при прогнозуванні і визначенні оподатковуваного доходу та показників фінансово-господарської діяльності підприємства для мінімізації оподаткованої бази за окремими податками або платежами;

— аналіз можливих форм угод, які плануються в комерційній діяльності (купівля-продаж, посередницька діяльність, оренда тощо) з точки зору мінімізації сукупних податкових платежів і отримання максимального прибутку;

— складання журналу типових господарських операцій для ведення фінансового і податкового обліку;

— прийняття рішень по найбільш раціональному розміщенню активів і прибутку, так як правильне розміщення прибутку і капіталу іноді дозволяє отримати додаткові податкові пільги, а в окремих випадках – забезпечити повернення частини сплачених податків;

— реорганізацію підприємства з метою зниження оподаткування;

— аналіз різних податкових ситуацій; планування належного податкового обліку і контролю за правильністю обчислення і сплати податків, оцінка ризику здійснення податкових правопорушень

— оцінку ефективності податкового планування на підприємстві.

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

Для кожного підприємства завдання податкового планування та шляхи їх вирішення можуть бути різними. Разом

з тим, в процесі здійснення податкових платежів потрібно враховувати наступні правила:

— застосовувати варіанти зниження оподаткованої бази в рамках взаємозв'язаної системи оподаткування підприємства;

— використовувати пільгові режими оподаткування, передбачені законодавством;

— не допускати підвищеного оподаткування шляхом використання спеціальних принципів і методів обліку передбачених в наказі про облікову політику;

— дотримуватись встановлених граничних строків сплати податкових платежів, сплачуючи при цьому хоча б який-небудь мінімум (недотримання строків сплати в бюджет податкових платежів завжди тягне за собою нарахування штрафних санкцій, а відсутність у підприємства податкових зобов'язань дає додатковий привід для проведення податкових перевірок) з використанням податкового календаря.

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

Всі існуючі на сьогодні методи податкового планування можна об'єднати в три групи: загальні методи, стандартні методи та спеціальні методи (табл. 12.1).

В процесі корпоративного податкового планування найбільше уваги приділяється застосуванню загальних та спеціальних методів, так як саме вони ґрунтуються на знаннях спеціалістів, які виступають в ролі основних суб'єктів корпоративного податкового менеджменту, в той час, як наприклад, застосування стандартних методів потребує спеціальних знань в області математики, програмування та нових інформаційних технологій.

Розробка облікової політики підприємства з метою оподаткування дозволяє обрати оптимальний варіант обліку, отримати певну економію при сплаті податку на прибуток,

податку на додану вартість, соціальних платежів тощо. Останнє реалізується через ряд положень облікової політики, а саме: метод визнання доходів з метою оподаткування, метод обліку витрат на виробництво, порядок нарахування амортизації основних засобів, порядок розподілу загальновиробничих витрат, метод оцінки виробничих запасів, порядок обліку витрат майбутніх періодів тощо.

Таблиця 12.1

Методи корпоративного податкового планування

Назва	Суть методу
1	2
Загальні методи	Формування облікової політики .Формування договірної політики. Використання системи пільг та звільнень від оподаткування за окремими податками і платежами
Спеціальні методи	Метод заміни відносин. Метод розподілу відносин. Метод прямого скорочення об'єкту оподаткування. Метод трансфертного ціноутворення. Метод відстрочення податкового платежу. Застосування спеціальних режимів оподаткування
Стандартні методи	Метод прямого рахунку. Розрахунково-аналітичний метод. Метод оптимізації планових рішень. Метод мікробалансів. Метод графоаналітичних залежностей. Економіко-математичне моделювання. Бюджетування

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

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

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

Застосування сукупності загальних та спеціальних методів податкового планування зводиться в кінцевому результаті до оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження шляхом зміни структури сплачуваних податків (скорочення переліку сплачуваних податків шляхом зміни організаційно-правової форми господарювання, зміни статусу юридичної особи на індивідуального підприємця; використання спеціального

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

В процесі здійснення податкового планування потрібно оцінювати не тільки вигоди, які отримує підприємство у вигляді зменшення суми податкових платежів, але і витрати понесені в процесі планування та реалізації таких планів. Тому вигоди завжди потрібно співвідносити з витратами на планування, і якщо ефект незначний, то немає сенсу здійснювати складні реорганізації та перетворення.

Узагальнюючи викладений матеріал, можна зробити наступні висновки:

- ключовими параметрами організації корпоративного податкового планування виступають його суб'єкти, об'єкти, принципи, елементи та методи;
- у рамках корпоративного податкового планування виділяють правомірне та неправомірне планування;
- суб'єкти податкового планування поділяються на основних та другорядних учасників цього процесу;
- процес корпоративного податкового планування має стратегічну та поточну спрямованість і складається з декількох взаємопов'язаних між собою етапів;
- загальний підхід до визначення завдань податкового планування та шляхів і способів їх досягнення формують принципи планування;
- оптимізація податкових платежів здійснюється завдяки можливості використання загальних, спеціальних та стандартних методів податкового планування.

### **12.3. Фактори впливу на якість податкового прогнозування і планування**

На результативність здійснення планування податкових надходжень, як і на будь-які інші процеси, впливає велика кількість різних чинників, без поглибленої класифікації, вивчення та врахування яких не можна робити висновок про ефективність складеного плану. Серед основних чинників, які здійснюють позитивний вплив на даний процес, можна виокремити модернізацію існуючих і затвердження нових методів планування; розробку та затвердження методологічних рекомендацій із планування податкових надходжень; стабілізацію нормативно-правового забезпечення, зокрема у прийнятті ПКУ, тощо.

Чинники, які мають вплив на якість планування податкових надходжень, можна згрупувати таким чином (рис. 12.3):

- відсутність належної методологічної основи планування податкових надходжень;
- відсутність належного інституційного забезпечення процесу планування;
- мінливість та недосконалість податкового законодавства;
- нестабільність політичної та соціальної ситуації в державі;
- недосконалість інформаційно-аналітичної бази для розрахунку планових показників;
- відсутність податкової дисципліни платників податків тощо [58, с. 113].

Характеризуючи фактори, які негативно впливають на рівень якості прогнозування і планування, слід зазначити наступне.

Відсутність методологічного забезпечення процесів проектування дохідної частини державного і місцевих бюджетів, раціональної системи прогнозування і планування податкових надходжень відіграє велику роль для визначення

оптимальних планових показників.

При цьому слід враховувати тенденції і загальні закономірності соціально-економічного розвитку суспільства, від яких, у першу чергу, залежить можливість виконання платниками своїх податкових зобов'язань. Тому на стадії аналітичної обробки та аналізу інформації, яка передусе безпосередньому розрахунку планових показників, треба використовувати дані не лише офіційних органів, але й конкретних платників податків.



**Рис. 12.3. Чинники, які мають вплив на якість планування податкових надходжень**

Вдосконалення потребує не тільки інформаційно-аналітична база, а й власне методи розрахунку планових показників та аналізу їх виконання.



У процесі планово-аналітичної роботи слід застосовувати сучасніші методи, які виправдали себе у податковій практиці зарубіжних країн: кореляційно-регресивні та багатофакторні моделі, теорію експертних оцінок, імітаційні методи і методи оптимізації планових рішень. Зазначені методи ґрунтуються на застосуванні сучасних комп'ютерних програм, що передбачає уніфікацію і стандартизацію податкової звітності та її показників.

Обсяг податкових надходжень прямо пропорційно залежить від рівня податкової дисципліни і культури платників податків.

Проектування доходів бюджету не повинно ґрунтуватися тільки на макроекономічних показниках і потребі збалансування бюджету, а й повинно враховувати реальний стан сплати податків суб'єктами господарювання та роль законодавчих рішень з питань оподаткування, оскільки рівень прибутковості (збитковості) господарюючих суб'єктів здійснює вагомий вплив на податковий потенціал держави.

Слід зазначити, що окремі чинники справляють як позитивний, так і негативний вплив на планування податкових надходжень. Наприклад, можливість списання та реструктуризації податкової заборгованості. З однієї сторони, завдяки можливості отримувати відстрочення чи «розстрочення» щодо сплати податкової заборгованості настання строку її сплати, платники можуть вільно користуватися власними коштами, уникати реалізації майна, що перебуває у податковій заставі. Суб'єкти господарювання отримують можливість використовувати обігові кошти для розвитку і нормального функціонування виробництва.

А з іншої сторони, ці фактори призводять не лише до незадовільного наповнення бюджету, але й завдають відчутної шкоди податковим принципам й інструментам. А саме порушуються принципи рівномірності, оскільки у кінцевому підсумку у програші залишаються законслухняні платники податків. Крім того, такі рішення ставлять платників у нерівні умови та провокують тенденції очікування реструктуризації та

списання замість прагнення своєчасно виконати зобов'язання перед бюджетом.

Відсутність виваженої державної політики щодо звільнення від оподаткування призводить до того, що механізм надання окремих податкових пільг є вкрай непрозорим, що також створює умови для можливих податкових зловживань. Спостерігаються факти невизначеності критеріїв надання пільг і методів контролю за цільовим використанням коштів, отриманих у результаті надання пільг.

Потреба удосконалення методів прогнозування і планування є вирішальним фактором, що спроможний впливати на позитивне розв'язання проблеми неплатежів. Саме нереалістичність бюджетних параметрів поряд з широкою практикою внесення упродовж бюджетного року змін до системи оподаткування значною мірою формують підґрунтя для подальших неплатежів до бюджету.

Доходи бюджету на кожен наступний рік затверджуються у більшому розмірі, ніж їх фактичне виконання у попередньому році. Фактичні макроекономічні показники (інфляція, ВВП, обсяги виробництва) на момент затвердження бюджету суттєво відрізняються від прогнозованих макроекономічних показників, взятих за основу при плануванні.

Податкова практика свідчить про методологічну слабкість процесу підготовки проекту державного бюджету України, наявність надто оптимістичних підходів до визначення показників дохідної частини бюджету, широке застосування хибного планування «від досягнутого», неврахування суттєвих економічних чинників.

Відомо, що найбільшу частку у податкових надходженнях становлять податок на додану вартість, податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, акцизи та ввізне мито. У процесі дослідження фахівцями [59] були ідентифіковані чинники впливу на обсяги податкових надходжень кожної із зазначених видів податків (табл. 12.2).

Таблиця 12.2

Чинники впливу на основні та найбільш суттєві види податків

Вид податку	Чинники впливу
Податок на додану вартість	Обсяг внутрішнього валового продукту; показники кінцевих споживчих витрат; динаміка роздрібного товарообороту підприємств; обсяг реалізації послуг населенню; валове нагромадження основного капіталу; зміни кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності; рівень інфляції
Податок на доходи фізичних осіб	Темпи росту номінального ВВП; витрати на оплату праці; рівень легалізації виплати заробітної плати; рівень мінімальної заробітної плати; рівень прожиткового мінімуму на одну працездатну особу; рівень податкового навантаження; масштаби ухилення від оподаткування; рівень тінізації доходів
Податок на прибуток підприємств	Обсяг продукції промисловості; індекс цін виробників; рівень інфляції
Акцизний податок	Платоспроможність населення; обсяги імпорту та експорту; обсяги виробництва аналогічних вітчизняних товарів
Ввізне мито	Обсяги імпорту товарів; темпи зростання виробництва в окремих галузях економіки; рівень інфляції; курс гривні до долара США та євро

#### 12.4. Напрями підвищення рівня податкового прогнозування та планування

Основні напрями удосконалення процесу податкового прогнозування та планування графічно зображені на рис. 12.4.

До напрямів удосконалення процесу податкового прогнозування та планування доцільно віднести досягнення довготривалої стабільності складу, ставок і предмета оподаткування.



**Рис. 12.4. Основні напрями удосконалення процесу податкового прогнозування та планування**

Розуміння довготривалої стабільності як наперед визначеної, публічно оголошеної й фактично запроваджуваної динаміки норм оподаткування. Встановлення оптимальних ставок за окремими видами загальнодержавних податків, а також встановлення індивідуальної швидкості зниження цих

ставок. Найбільше зниження ставок оподаткування в перспективі повинне відбуватися з тих платежів, які є найбільш складними щодо визначення, контролю та адміністрування, що дає змогу довільно тлумачити обсяги податкових зобов'язань та знаходити шляхи уникнення цих зобов'язань.

Наступним кроком є поступове зменшення податкового навантаження і трансформація його структури. Напрямами трансформації структури податкового навантаження є: досягнення більшої рівномірності розподілу цього навантаження; максимізація розширення бази оподаткування за допомогою кожного податку (охоплення всіх можливих платників); більша справедливість у розподілі податкового тягаря. Зниження до прийнятного рівня податкових вимог до суб'єктів господарювання, що значно розширить базу оподаткування як за рахунок детінізації бізнесу, так і внаслідок активізації створення нових підприємств і мультиплікативного збільшення комерційних операцій.

Оптимальним варто вважати таке значення податкового навантаження, за якого б максимізувалися фіскальні результати з одночасною мінімізацією (найкращої сприйнятності платниками) податкових вимог.

Важливим напрямком удосконалення процесу податкового прогнозування та планування є становлення рівноправних відносин між податківцями і платниками, усунення дискримінації платників за ознаками форми власності, правового статусу, рівня прибутковості, країни походження капіталу підприємства.

Активні дії уряду щодо послідовної оптимізації положень актів податкового законодавства, публічна звітність держави про збір та використання податків, їх декларування в Інтернеті в он-лайн-режимі; вільний доступ засобів масової інформації та громадськості до інформації фіскальної служби; ефективний збір і розподіл податкових надходжень, реорганізація структур фіскальної служби та інші дії з розвитку податкової системи України сприятимуть вдосконаленню податкового прогнозування та планування.

Характеризуючи удосконалення процесу податкового прогнозування та планування слід виокремити наступні важливі напрями:

- створення прозорих умов та відносної конкурентної переваги для ведення бізнесу та здійснення інвестицій в Україну;
- подолання довготривалого конфлікту між владою і бізнесом, покращення етики і культури відносин між ними, значне розширення свободи і зацікавленості в господарюванні;
- підвищення рівня сплачуваності податкових зобов'язань;
- чітка регламентація умов і періоду застосування податкових преференцій з метою стимулювання інвестицій і створення нових робочих місць в окремих місцевостях. При цьому необхідні знижки або скасування платежів мають стосуватися лише прямих податків (головним чином податку з прибутку і соціальних нарахувань на фонд заробітної плати);
- законодавчі зміни щодо організації спеціальних режимів оподаткування суб'єктів господарювання на територіях спеціальних економічних зон, пріоритетного розвитку та технопарків. Новий порядок має заохочувати інвестиції і створення нових робочих місць, а не збільшення імпорту, що надходять через ці зони і території, як це було донедавна.

Підвищенню рівня податкового прогнозування та планування сприятиме й покращення ефективності діяльності Державної фіскальної служби, яке відбуватиметься шляхом:

- аналізу динаміки нарахувань і надходжень за видами платежів, галузями економіки, видами економічної діяльності, формами власності;
- аналізу факторного впливу змін індексів цін, тарифів, темпів інфляції та інших макроекономічних показників на стан надходжень до бюджету;
- аналізу та оцінки виконання розрахункових показників мобілізації доходів за платежами, рівнями бюджетів, регіонами, міністерствами, галузями економіки, платниками податків та відстеження окремо їх впливу на загальні надходження платежів до бюджету;

- виявлення схем ухилень від оподаткування та розробки методів їх запобігання;
- участі у проведенні досліджень щодо ефективності використання пільгових режимів оподаткування, наданих відстроченнях, розстроченнях зі сплати бюджетних платежів. Надання пропозицій зі скасування неефективних пільгових режимів оподаткування.
- аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств у різних галузях економіки України за видами економічної діяльності, підпорядкованості міністерству, відомству, формами власності з метою виявлення додаткових резервів збільшення надходжень, визначення рівня їх сплачуваності;
- аналізу законопроектів щодо змін чинного податкового законодавства. А також шляхом розрахунку впливу змін на стан надходження податків та інших обов'язкових платежів. Підготовки пропозицій з удосконалення законодавства з питань податкової та бюджетної систем.
- організації роботи з обстеження визначальних платників податків на предмет виявлення причин спаду надходжень платежів, координації роботи в частині проведення перевірок, пов'язаних з аналізом економічного та фінансового стану та порівняльної оцінки платників податків щодо ступеня ризику втрати податкових платежів;
- вивчення практики господарської діяльності окремих підприємств з метою виявлення вузьких місць в оподаткуванні, відстеження впливу прийнятих нових законодавчих актів з питань оподаткування на фінансовий стан підприємств, відпрацювання методичних рекомендацій та надання пропозицій з усунення виявлених вузьких місць.
- створення бази даних щодо розрахунків з бюджетом в розрізі платників податків за кваліфікаційними ознаками видів діяльності, галузевої приналежності, форм власності, регіонального розміщення виробничої бази та виявлення впливу цих факторів на показники фінансово-господарського стану та розрахунків з бюджетом, відстеження динаміки податкового навантаження на платників податків за виділеними групами;

— вивчення досвіду інших країн з питань податкового менеджменту та використання його у своїй діяльності.

***Питання для самоконтролю знань:***

1. В чому полягає головна мета державного прогнозування і планування?
2. Охарактеризуйте фактори, які впливають на якість податкового прогнозування і планування.
3. Охарактеризуйте методи корпоративного податкового планування.
4. Наведіть завдання податкового планування на корпоративному рівні.
5. Назвіть напрями покращення ефективності діяльності Державної фіскальної служби в контексті підвищення рівня податкового прогнозування та планування.
6. Які основні напрями удосконалення процесу податкового прогнозування та планування?
7. Чи існує взаємозв'язок між загальнодержавним і корпоративним податковим плануванням?
8. Доведіть необхідність макроекономічного прогнозування на сучасному етапі розвитку економіки України. Перерахуйте основні прогнозні макропоказники економічного і соціального розвитку України.
9. Який з інструментів фінансового управління може передбачити майбутній фінансовий вплив поточної політики, економічних тенденцій і припущень на розвиток економіки країни?
10. Назвіть існуючі підходи до прогнозування податкових надходжень до державного бюджету країни.
11. Яким чином можна трактувати поняття податкового планування в контексті розгляду його теоретичних основ?
12. Яким чином класифікується корпоративне податкове планування?
13. Які види податкового планування можна виділити у рамках правомірного податкового планування?



## ТЕМА 13. ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ

### Ключові поняття та терміни

<i>завдання податкового регулювання</i>	<i>баланс інтересів держави і платників податків</i>
<i>інструменти податкового регулювання</i>	<i>принципи податкового регулювання</i>
<i>спеціальні податкові режими</i>	<i>податкові пільги</i>
<i>заходи податкового регулювання</i>	<i>податкові надходження</i>

### 13.1. Податкове регулювання й економічна політика держави

Історія розвитку суспільства показала, що ефективне функціонування ринкової економіки, незважаючи на властиві їй самоорганізацію й саморегулювання, неможливе без державного регулювання економічних і соціальних процесів на рівні суспільства, регіонів і суб'єктів господарювання.

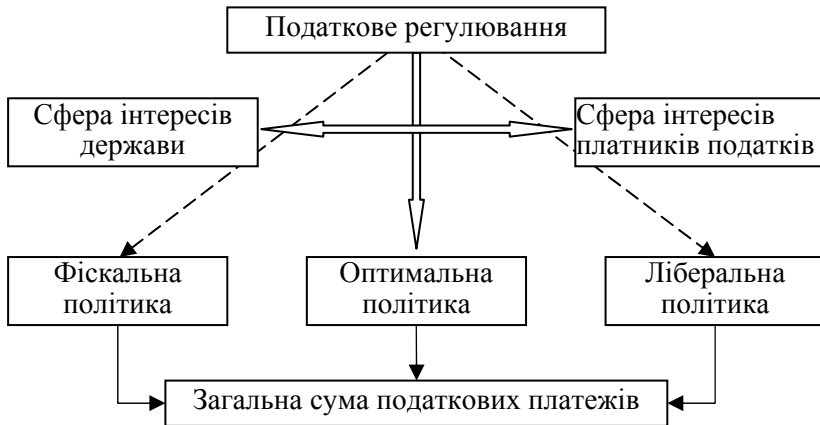
Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає регулювання як дію за значенням «регулювати», а останньому терміну надається наступне визначення: впорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі;

Інакше кажучи, державне регулювання економіки – це вплив держави на хід економічних процесів шляхом їх корегування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства. Система державного регулювання здійснює, з одного боку, розробку та встановлення певних правил, дотримання яких є обов'язковим для всіх суб'єктів господарської діяльності, а з іншого – відповідальність цих суб'єктів за дотримання встановлених правил.

Вцілому під податковим регулюванням розуміють цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики. Саме за допомогою податкової політики держава не тільки формує джерела фінансування суспільно

необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення необхідних передумов для структурної перебудови національної економіки та її зростання.

У сфері оподаткування перетинаються інтереси держави й регіонів з інтересами платників – суб'єктів господарювання та громадян. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави й платників представлений на рис. 13.1.



**Рис. 13.1. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податків**

З огляду на пріоритетність фіскальної функції податків, держава зацікавлена у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходить у бюджети всіх рівнів. Однак, надмірне підвищення податкового навантаження (пріоритет інтересів держави) позбавляє платників стимулу до розвитку й розширення масштабів діяльності, що веде до таких негативних наслідків, як пригнічення підприємницької діяльності й стагнація, ухилення від оподаткування та збільшення сектору тіньової економіки.

Інтереси платників податків навпаки полягають у мінімізації податкових витрат, тому лібералізація оподаткування об'єктивно сприяє зміцненню фінансового стану платників

податків, нарощуванню обсягів продажів, тобто сприяє насиченню ринку і створенню конкурентного середовища.

Обґрунтоване зниження податкового навантаження в перспективі може позитивно позначитися на обсязі податкових надходжень до бюджету, оскільки обумовлене ним збільшення масштабів діяльності платників податків розширює базу непрямого оподаткування, а зростання прибутку підприємств і виплат на оплату праці забезпечує зростання податкових надходжень від прямих податків і зборів. Водночас, надмірна лібералізація оподаткування означає скорочення доходів держави, що веде до неможливості в повному обсязі фінансувати поточні державні соціальні й економічні програми.

Таким чином, завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс інтересів держави і платників. Проблема полягає в тому, що інтереси ці є динамічними й залежать від безлічі факторів, тому оптимальні для певних умов і в конкретний момент часу параметри податкової системи перестають забезпечувати баланс інтересів зі зміною пріоритетів розвитку суспільства.

Примусове вилучення у платника певної частини його доходу спонукає його до підвищення продуктивності праці й веде до зростання виробництва. Однак, податки можуть стимулювати працю й підприємницьку ініціативу лише в тому випадку, якщо платник буде впевнений, що за допомогою оподаткування держава не вилучить у нього весь приріст прибутку, отриманий у результаті зменшення витрат виробництва. Інакше у платника, навпаки, зникає будь-яке бажання розширювати обсяги свого виробництва й реалізації продукції.

Використовуючи податкові надходження, держава може перерозподіляти капітал з тих галузей виробництва, які менш задовольняють невідкладні суспільні потреби, у ті галузі, розвиток яких дасть можливість вирішити принципово важливі для суспільства в цілому проблеми, підняти економіку країни на вищий рівень. Також окремі елементи оподаткування (податкові

пільги, ставки) можуть використовуватися як важелі прискорення розвитку виробництва в суспільно необхідних сферах.

Разом з тим, незважаючи на високу ефективність, вважати податкове регулювання єдиним та вирішальним важелем впливу на економічні процеси було б неправильним, оскільки лише зміною умов оподаткування без інших важелів неможливо вирішити всі проблеми у сфері соціально-економічного розвитку. Тому податкове регулювання слід розглядати як один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки, який має застосовуватися у поєднанні з іншими непрямими та прямими методами.

Податкове регулювання як прояв регулюючої функції податків знайшло відображення в системі принципів побудови системи оподаткування (ст. 4 ПКУ). Із дванадцяти сформульованих у цій статті принципів чотири тією чи іншою мірою пов'язані з податковим регулюванням (рис. 13.2):

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності;
- обов'язковості – впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- соціальної справедливості – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом впровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування тих громадян, які отримують високі та надвисокі доходи.



**Рис. 13.2. Взаємозв'язок податкового регулювання та принципів побудови системи оподаткування**

Заходи податкового регулювання за характером впливу можуть бути як стимулюючими, так і стримуючими. Так, введення в 1999 р. спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва стало потужним стимулом для розвитку цього сектору національної економіки.

У свою чергу прикладом податкового «стримування» можна вважати акцизний податок, введення якого за наявності еластичного попиту сприяє зниженню споживання підакцизних товарів.

Податкове регулювання здійснюється як на загальнодержавному (загальнодержавні податки й збори), так і на місцевому рівні (місцеві податки й збори). Крім того, місцеві органи самоврядування надають пільги за загальнодержавними податками і зборами у межах сум, які зараховуються у місцеві

бюджети, що передбачено Законом України «Про систему оподаткування»).

Заходи податкового регулювання залежно від цілей обраного інструменту й порядку його застосування, можуть мати як довгостроковий (стратегічний) характер, що проявляється через механізми податкового регулювання, результат застосування яких забезпечує досягнення стратегічних цілей, і не відчувається у той самий період, у якому реалізується регулюючий вплив. До них відносять, наприклад, стимулювання інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності й громадян, заходи, спрямовані на детінізацію економіки й легалізацію об'єктів оподаткування тощо.

У свою чергу оперативний (тактичний) характер проявляється у вигляді заходів, здатних забезпечити відчутний результат без істотного часового лага, тобто практично відразу ж після застосування відповідного регулюючого механізму. До таких заходів відносять: регулювання кон'юнктури ринку шляхом зміни ставок мита й ввізного ПДВ; введення пільг з ПДВ з метою захисту вітчизняних товаровиробників тощо.

З погляду масштабів слід розрізняти податкове регулювання економічних процесів на макро- і мікрорівні.

Основні напрями податкового регулювання на макрорівні графічно зображені на рис. 13.3.

Одним із завдань податкового регулювання на макрорівні є регулювання попиту та пропозиції, що досягається шляхом зміни співвідношення прямих і непрямих податків, стримування попиту на певні групи товарів за допомогою введення спеціальних податків і зборів (наприклад, акцизного податку, збору на розвиток садівництва, виноградарства й хмелярства тощо).

Не менш важливою задачею є формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням. Так, наприклад, зменшення податкового тиску, як правило, призводить до випереджального зростання накопичення.



**Рис. 13.3. Напрями податкового регулювання на макрорівні**

Наступний напрям податкового регулювання на макрорівні – це вплив на темпи інфляційних процесів. З одного боку, податки розглядаються як засіб вилучення зайвої грошової маси, а з іншого – зміна ставок непрямих податків впливає на рівень цін. Збільшення податкового навантаження на доходи громадян стримує платоспроможний попит, що може певною мірою протидіяти підвищенню цін виробниками;

Важлива роль відводиться податковому регулюванню при формуванні раціональної галузевої структури. Наприклад, введення галузевих податкових пільг (пільги для суб'єктів видавничої справи, підприємств автомобілебудівної, суднобудівної галузей та ін.), а також спеціальних галузевих податкових режимів (фіксований сільськогосподарський податок і спеціальний режим ПДВ для сільгосптоваровиробників) призводить до зменшення податкових вилучень у підприємств, які працюють у цих галузях, що забезпечує збільшення рентабельності й підвищення на цій основі інвестиційної привабливості зазначених галузей, і, активізує їх прискорений розвиток.

Податкове регулювання, направлене на стимулювання інвестиційних процесів, сприяє залученню потенційних інвесторів у непривабливі, з точки зору окупності, галузі економіки. Найбільш характерними інструментами, що використовуються для стимулювання інвестиційної діяльності, є: податковий інвестиційний кредит (у вигляді відстрочення або розстрочення погашення податкових зобов'язань на період реалізації відповідного проекту); спеціальні механізми оподаткування дивідендів; застосування методу прискореної амортизації; введення спеціальних режимів оподаткування (у межах спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку) та ін.;

Важлива роль відводиться податковому регулюванню у напрямку підтримки інноваційної діяльності. Цей напрям податкового регулювання набув великої популярності у економіках більшості розвинених держав і стосується інтересів не тільки інноваційних підприємств, а й усіх платників податків. Для стимулювання інноваційної активності використовуються податкові інструменти, аналогічні тим, що застосовуються для створення сприятливого інвестиційного клімату. Специфічними засобами податкової політики, що сприяють прискоренню інноваційних процесів у країні, є прямі пільги інноваційним підприємствам, а також спеціальні режими оподаткування інноваційних проектів у технопарках. Останній напрям реалізується також й в Україні, де державною підтримкою (у вигляді надання пільг з податку на прибуток та відстрочення сплати імпортного ПДВ при ввезенні нових устаткування, обладнання і комплектуючих, а також матеріалів, які не виробляються в Україні) користувалися 16 технопарків.

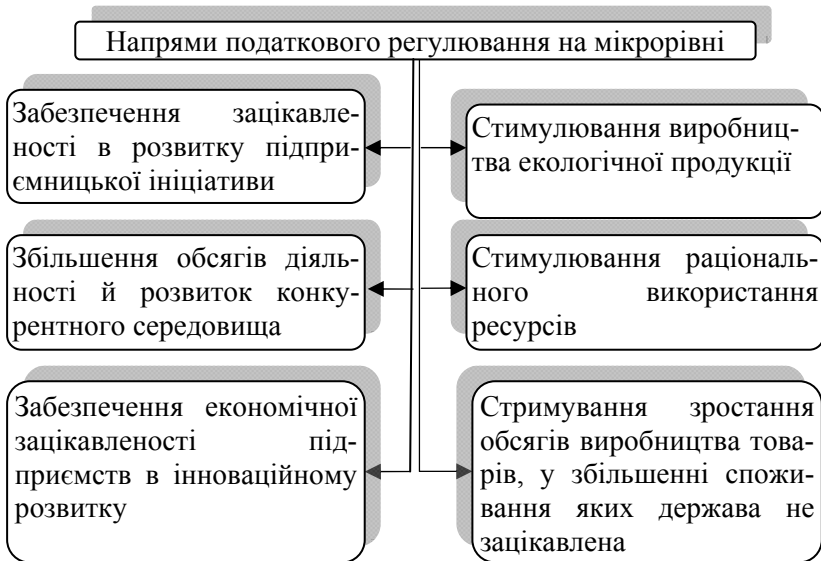
За допомогою податкового регулювання досягається насичення ринку соціально значущими товарами та послугами. Зокрема з цією метою надавались пільги щодо податку на прибуток і податку на додану вартість для вітчизняних виробників продуктів дитячого харчування; а операції з поставки лікарських засобів, медичних виробів, товарів



спеціального призначення для інвалідів мають податкові пільги зі сплати ПДВ.

Вирішення питання щодо прискореного розвитку депресивних регіонів здійснюється за рахунок таких засобів податкового регулювання, як введення спеціальних режимів оподаткування окремих територій, а також реалізація регіональної податкової політики органами місцевого самоврядування (у компетенцію яких входить не тільки введення і скасування більшості місцевих податків і зборів, але й надання пільг за загальнодержавними податками і зборами, що надходять у місцеві бюджети).

У свою чергу реалізація податкового регулювання на мікрорівні проявляється через зміну податкового навантаження на конкретних платників. Напрями податкового регулювання на мікрорівні наведені на рис. 13.4.



**Рис. 13.4. Напрями податкового регулювання на мікрорівні**

Податкове регулювання на мікрорівні покликане забезпечувати виконання наступних завдань:

— забезпечення зацікавленості в розвитку підприємницької ініціативи населення. Серед заходів у вітчизняній і закордонній практиці оподаткування на окрему увагу заслуговують такі, як звільнення створених суб'єктів господарювання від оподаткування на певний період (так звані податкові канікули), введення спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва та ін.;

— збільшення обсягів діяльності й розвиток конкурентного середовища. Найбільш радикальними засобами впливу на суб'єктів господарювання в цьому напрямі є введення єдиного податку з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, податкові зобов'язання за яким не пов'язані з розмірами виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

— стимулювання раціонального використання ресурсів. У певному сенсі на вирішення цього завдання спрямоване власне введення таких загальнодержавних податків та зборів, як плата за землю, збір за забруднення навколишнього природного середовища та деякі інші податки та збори. Крім того, практика оподаткування в європейських країнах свідчить про доцільність використання з метою стимулювання раціонального використання ресурсів спеціальних податкових інструментів, спрямованих на впровадження екологобезпечної техніки, технологій;

— стимулювання виробництва екологічної продукції тощо;

— забезпечення економічної зацікавленості підприємств в інноваційному розвитку. Це завдання вирішується шляхом підвищення освітнього рівня працівників підприємств, розвитку наукової й науково-технічної діяльності суб'єктів господарювання (витрати на наукові дослідження дозволено включати до складу валових витрат); введення цільових пільг для інноваційних проектів тощо;

— стримування зростання обсягів виробництва товарів, у збільшенні споживання яких держава не зацікавлена. Найбільш яскравим прикладом у цьому плані є введення акцизного податку, що збільшує кінцеву ціну підакцизного товару, а це негативно впливає на обсяги його споживання.

Слід зазначити, що універсальних рецептів для забезпечення оптимального сполучення фіскальної і регулюючої функції податкового регулювання немає в податковій науці, а раціональне (ефективне) співвідношення – досить динамічне й у кожний момент розвитку податкової системи визначається дією цілої низки факторів.

### **13.2. Принципи податкового регулювання**

Процес податкового регулювання є достатньо складним та неоднозначним. Тому безперечно важливим є його внутрішня скоординованість та підпорядкованість загальним правилам. Виходячи з цього, першочергового значення набуває визначення та коректне застосування принципів податкового регулювання.

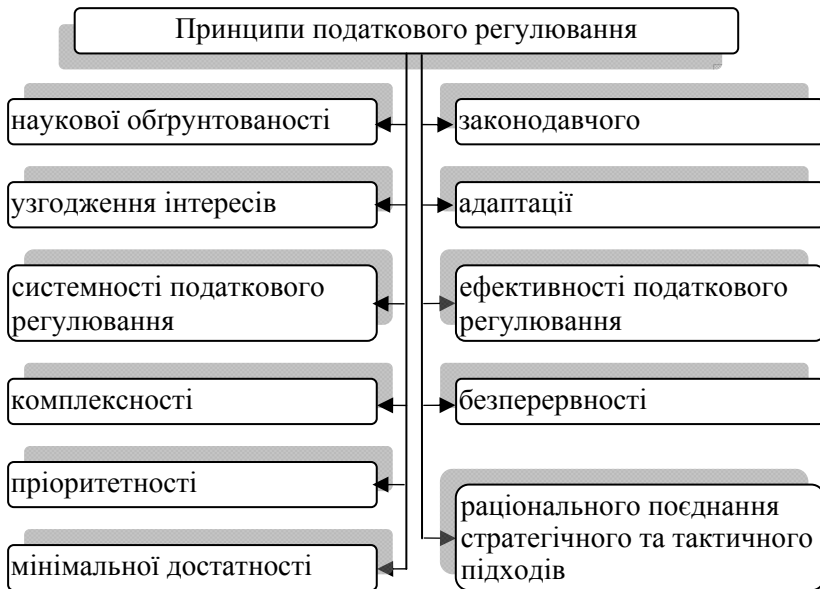
В основі будь-якої усвідомленої діяльності людини лежать певні принципи. Семантичне значення слова «принцип» в українській мові – «основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і т. ін.», а також «особливість покладена в основу створення або здійснення чого-небудь, спосіб створення або здійснення чогось» [60]. Згідно з цим, принципи податкового регулювання можна трактувати як «основне, вихідне положення теорії оподаткування у сфері реалізації регулюючої функції податків».

Інше загальноприйняте значення цього терміну – правило, покладене в основу податкової політики держави як одного з основних важелів державного регулювання економіки

Принципи податкового регулювання зображені на рис. 13.5.

До принципів податкового регулювання відноситься принцип наукової обґрунтованості, який передбачає врахування вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного і соціального життя суспільства, національних особливостей. Зміна умов оподаткування внаслідок регулятивних впливів з боку держави впливає на співвідношення попиту та пропозиції, рівень інфляції тощо. Тому цілком очевидно є необхідність урахування в процесі

прийняття рішень у сфері податкового менеджменту об'єктивних економічних законів: вартості, попиту, пропозиції.



**Рис. 13.5. Принципи податкового регулювання**

Принцип узгодження інтересів є одним з ключових принципів податкового регулювання. Цей принцип законодавчо закріплений як один з базових принципів побудови податкової системи. Відповідно до частини першої ст. 17 Господарського кодексу України [61], система оподаткування України має базуватися на принципі поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян. Порушення в процесі податкового регулювання балансу інтересів може призвести до негативних наслідків. Так, наприклад, надмірне податкове навантаження на фонд оплати праці за низького рівня податкової культури суттєво прискорило процеси тінізації економіки України в 90-х роках минулого століття.

Принцип системності податкового регулювання обумовлений системним характером національної економіки України, яка є складною динамічною системою. Зважаючи на це, державне регулювання взагалі та податкове регулювання, зокрема, має ґрунтуватися на системних засадах у розв'язанні економічних, соціальних, науково-технічних, екологічних та інших проблем.

Реалізація податкового регулювання пов'язана з системою взаємодії інтересів держави, регіонів та платників податків. Ці інтереси є різноспрямованими, тому виважене використання засобів податкового регулювання не повинно суттєво порушувати баланс цих інтересів, тобто обмеження, що використовуються у процесі податкового регулювання не повинні порушувати стійкості цієї системи. Так, надмірне застосування податкових пільг з податків і зборів, що сплачуються до місцевих бюджетів, може призводити до скорочення надходжень до цих бюджетів та підриву фінансової основи місцевого самоврядування. Це, у свою чергу, порушує баланс інтересів держави та регіонів у контексті оподаткування.

Принцип комплексності. Податкове регулювання є не єдиним методом реалізації соціально-економічної політики держави. Воно має застосовуватися в комплексі з іншими методами державного регулювання, такими як митно-тарифне регулювання, державна політика ціноутворення, бюджетна політика, ліцензування певних видів господарської діяльності, монетарна політика тощо. Національна економіка України настільки багатогранна та складна субстанція, що потребує комплексного підходу до реформування всієї системи державного управління, а не тільки його окремого елемента – оподаткування.

Принцип пріоритетності передбачає чітке визначення пріоритетів податкового регулювання, а саме основних соціально-економічних проблем розвитку країни. Необхідність визначення пріоритетів податкового регулювання зумовлена обмеженістю фінансових ресурсів нашої держави та різноспрямованістю фіскальної та регулювальної функцій

податкового менеджменту, оскільки посилення податкового стимулювання платників автоматично означає відповідне зменшення податкових надходжень у бюджеті. Тому податкове регулювання має бути зосереджене на вирішенні пріоритетних завдань держави, насамперед стратегічного характеру.

Найбільш складною проблемою реалізації цього принципу є визначення обмеженого кола пріоритетних завдань, які мають вирішуватися засобами податкового регулювання. Як свідчить досвід розвитку податкової системи України, нехтування цією проблемою наприкінці 90-х років ХХ ст. призвело до суттєвого зменшення фіскальної ефективності оподаткування, що зумовлена численними податковими пільгами галузевої спрямованості, широкою сферою пільгового оподаткування суб'єктів спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку тощо. Після 2003 р. кількість пріоритетів податкового регулювання поступово зменшується, що сприяє концентрації зусиль на вирішенні найбільш важливих проблем соціально-економічного розвитку країни.

Принцип раціонального поєднання стратегічного та тактичного підходів у податковому регулюванні. Залежно від характеру цілей податкової політики податкове регулювання може мати стратегічний або тактичний характер. Разом з тим, заходи управління економікою, в тому числі заходи податкового характеру, не обмежуються виключно стратегічними цілями. Так, в окремі періоди часу для вирішення локальних завдань (здебільшого – галузевої спрямованості) можуть використовуватися пільги підтримки – інструменти тактичного характеру.

Принцип законодавчого врегулювання полягає в тому, що всі інструменти державного регулювання у сфері податкового менеджменту мають бути чітко регламентовані відповідними законодавчими актами, причому законодавчо мають бути врегульовані всі елементи кожного з цих інструментів.

На практиці цей принцип у багатьох випадках порушується внаслідок надмірного застосування у спеціальних

податкових законах норм непрямой дії. У сучасному українському оподаткуванні деякі елементи інструментів податкового регулювання встановлюються не законами, а постановами КМУ, наказами центральних органів виконавчої влади тощо.

Принцип адаптації передбачає коригування впливу держави на соціально-економічні процеси на основі безперервного аналізу дієвості й ефективності заходів податкового регулювання. Коригування заходів податкового регулювання під впливом умов, що швидко змінюються, є об'єктивною необхідністю з погляду забезпечення ефективної податкової політики держави, оскільки кожен з інструментів податкового регулювання характеризується можливістю та доцільністю його застосування в конкретних умовах з урахуванням пріоритетів соціально-економічного розвитку.

Важливою вимогою реалізації принципу адаптації в податковому регулюванні є раціональне поєднання гнучкості і стабільності регуляторних інструментів. Це питання є дуже важливим, оскільки швидкі зміни умов оподаткування призводять до непередбачуваності податкових результатів господарської діяльності в середньостроковому та довгостроковому періодах.

Принцип безперервності полягає в тому, що процес податкового регулювання є безперервним процесом. Застосовувані інструменти податкового регулювання мають бути послідовними та впливати із пріоритетів загальнодержавного розвитку.

Принцип мінімальної достатності полягає в тому, що застосування заходів податкового регулювання обмежено тим, що вони можуть спотворювати дію ринкових механізмів, викривляти умови конкуренції, створювати штучні переваги для окремих платників. Саме тому вони мають бути нейтральними по відношенню до усіх суб'єктів господарювання.

Принцип ефективності податкового регулювання означає порівнюваність втрат бюджетів та витрат, пов'язаних з податковим регулюванням, із результатами державного

втручання в економіку засобами податкової політики. Іншими словами, позитивний економічний або/та соціальний результат відповідних заходів податкового регулювання має перевищувати втрати та витрати всіх суб'єктів податкових правовідносин.

Інший аспект принципу ефективності полягає в тому, що цілі податкового регулювання можуть бути досягнуті різними шляхами, за допомогою різних інструментів, що мають різні сфери застосування та ефективність дії. Так, наприклад, податкова підтримка найбільш вразливих верств населення, що мають низький рівень доходів, принципово може здійснюватися за допомогою прогресивної шкали індивідуального прибуткового податку, неоподаткованого мінімуму доходів громадян, податкової соціальної пільги тощо.

### **13.3. Інструменти податкового регулювання**

Регулююча функція податкового менеджменту здійснюється за допомогою спеціальних інструментів, що вбудовані у систему оподаткування в цілому, і в кожний податок, зокрема.

Залежно від характеру дії інструменти податкового регулювання можна поділити на три групи:

- 1) системні;
- 2) комплексні;
- 3) локальні.

До інструментів системного характеру відносять засоби податкового регулювання, вбудовані в систему оподаткування.

Серед них слід виділити:

а) загальний рівень оподаткування. Посилення податкового навантаження в загальному випадку є чинником, який стримує економічну активність, а також створює умови для прискореного розвитку тіньової економіки. Разом з тим, високий рівень оподаткування може бути прийнятний у випадку ефективного використання бюджетних коштів на загальнонаціональні економічні й соціальні програми;



б) структуру системи оподаткування. Змінити структуру системи оподаткування можна двома шляхами: по-перше, введенням нових податків і зборів і виключенням із системи оподаткування тих податків, регуляторний потенціал яких вичерпаний, а по-друге, зміною співвідношення податкових ставок за різними податками і зборами. Найважливішими структурними показниками системи оподаткування є:

— співвідношення прямих і непрямих податків. Зменшення цього показника дає змогу змістити вісь навантаження з виробника на споживача, а збільшення знижує стимули для виробництва й одержання доходів;

— співвідношення податків, що стягуються з юридичних і з фізичних осіб. За допомогою регулювання цього співвідношення держава може істотно стимулювати (або стримувати) ділову активність, інвестиції та зміну обсягів виробництва;

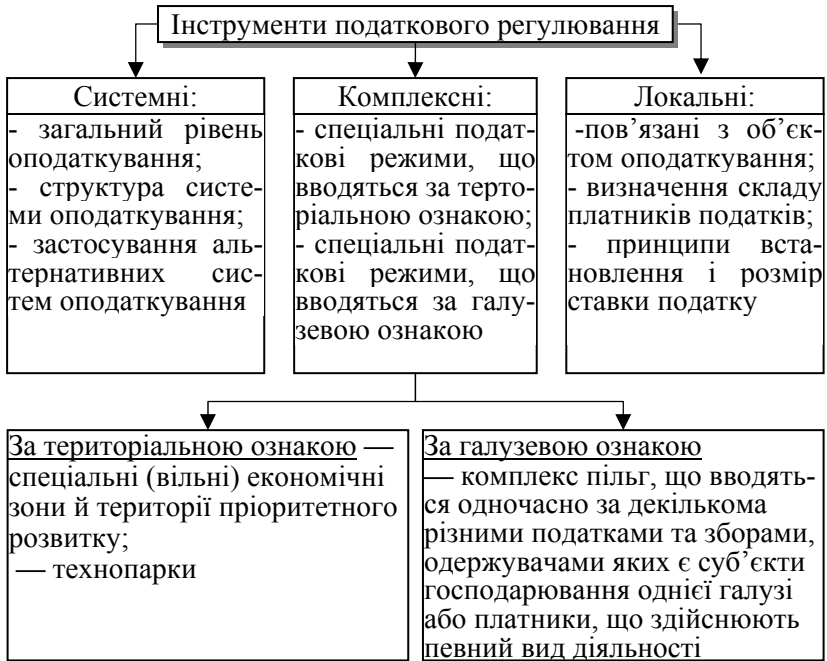
— питома вага податків на майно й капітал. Зростання цього показника сприяє підвищенню ефективності використання капіталу і прискорює процеси його перерозподілу на користь ефективного власника.

в) застосування альтернативних систем оподаткування, до яких відносять: спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Альтернативні системи оподаткування одночасно вирішують дві проблеми, які є надзвичайно актуальними для сучасного етапу розвитку економіки України. Перша з них пов'язана з необхідністю стимулювання збільшення обсягів діяльності й ефективного використання наявних ресурсів. Друга – це дерегулювання підприємницької діяльності, що істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів та витрати платників на підготовку податкової звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій.

Альтернативні системи оподаткування не є однозначно позитивними як з погляду інтересів держави, так і з погляду інтересів суб'єктів малого підприємництва. Порівняно зі звичайною системою оподаткування вони мають як певні

переваги, так і деякі недоліки, які необхідно враховувати при прийнятті суб'єктом господарювання рішення щодо їх застосування.

Класифікація інструментів податкового регулювання зображена на рис. 13.6.



**Рис. 13.6. Класифікація інструментів податкового регулювання**

Інструменти податкового регулювання комплексного характеру одночасно стосуються декількох основних податків і зборів, що створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них можуть бути віднесені як спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною ознакою, так і спеціальні режими оподаткування, що вводяться за галузевою ознакою.

Спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною ознакою, – вільні економічні зони (ВЕЗ) й

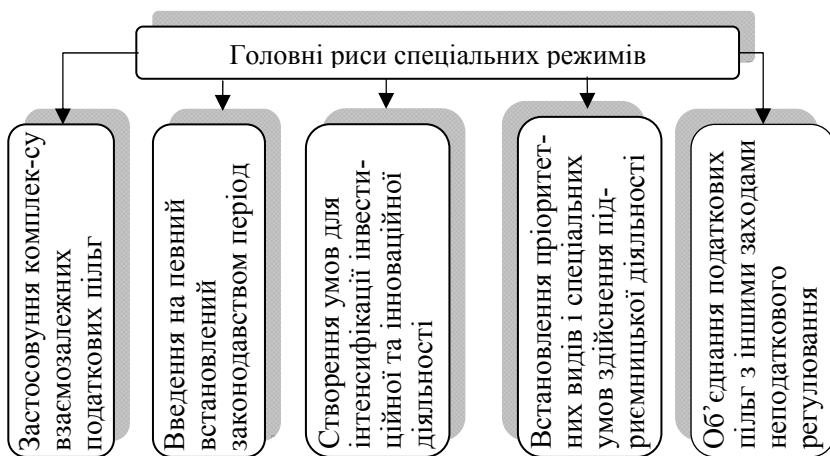
території пріоритетного розвитку (ТПР). Як правило, застосування таких інструментів пов'язане з необхідністю прискореного розвитку депресивних регіонів шляхом економічного стимулювання залучення інвестицій і створення робочих місць. До цієї підгрупи також можуть бути віднесені технопарки, основною метою створення яких є прискорення інноваційних процесів.

Усього у світовому економічному просторі існує понад 25 різновидів і функціонує близько 2000 ВЕЗ. Перше місце за кількістю ВЕЗ серед європейських країн посідає Ірландія – в цій країні функціонує майже 60 локальних ВЕЗ. Центр ООН з транснаціонального співробітництва (UNCTC) в 1990 р. вважав рівень економічного та кількісного зростання вільних економічних зон однією з найбільш важливих тенденцій останніх десятиліть.

Головними рисами спеціальних режимів оподаткування (рис. 13.7) є наступні:

- а) у межах кожного спеціального режиму застосовується комплекс взаємозалежних податкових пільг, які відносяться до різних податків і зборів (у більшості випадків – ПДВ, податок на прибуток, мито і плата за землю) та застосовуються одночасно;
- б) спеціальні податкові режими вводяться на певний встановлений законодавством період;
- в) спеціальні режими спрямовані на стимулювання розвитку регіонів або областей за допомогою створення умов для інтенсифікації інвестиційної та інноваційної діяльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад, заохочення виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих соціальних груп платників), які вирішуються шляхом застосування податкових пільг, спеціальним податковим режимам не властиві;
- г) для кожного спеціального податкового режиму встановлюються пріоритетні види і спеціальні умови здійснення підприємницької діяльності (наприклад, обмежується мінімальний обсяг інвестицій);

д) об'єднання податкових пільг з іншими заходами неподаткового регулювання підприємницької діяльності.



**Рис. 13.7. Головні риси спеціальних режимів оподаткування**

Спеціальні режими оподаткування, що вводяться за галузевою ознакою, по суті, є комплексом пільг, що вводяться одночасно за декількома різними податками та зборами, одержувачами яких є суб'єкти господарювання однієї галузі або платники, що здійснюють певний вид діяльності.

Останніми роками в Україні такі спеціальні галузеві режими оподаткування застосовувалися: в суднобудуванні, аерокосмічній галузі, гірничо-металургійному комплексі, автомобілебудуванні, сільському господарстві, видавничій справі, у сфері виробництва бронетехніки, боєприпасів, коштів спецмісії та ін.

На доцільність застосування спеціальних режимів оподаткування за галузевою ознакою існують різні погляди.

Прихильники податкової підтримки таких галузевих режимів аргументують свою позицію тим, що в силу певних історичних причин може складатися ситуація, коли відмова від державної підтримки деяких галузей може призвести до

серйозних втрат економічного й соціального характеру, обсяг яких може перевищувати суму наданих пільг. Окремі галузі просто не в змозі існувати без державної підтримки, але при цьому мають важливе значення для збереження загальної економічної стабільності в державі. До таких галузей можна віднести, наприклад, вугільну промисловість, сільське господарство й деякі інші.

Інший підхід до цієї проблеми полягає в тому, що результатом державної підтримки є перерозподіл бюджетних ресурсів між секторами економіки. Світовий досвід вказує на те, що підтримувані державою галузі економіки часто є неефективними. У результаті забезпечується податкова підтримка тих галузей, які показують гірші показники діяльності, що є абсолютно нелогічним й не сприяє розвитку тих галузей, які на даний час визначають конкурентні переваги національної економіки.

Локальні інструменти податкового регулювання пов'язані з реалізацією потенціалу кожного окремого податку або збору, що визначається вибором поєднання елементів податку й відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань.

Локальний інструментарій податкового регулювання включає в себе три групи інструментів.

По-перше, це інструменти, пов'язані з об'єктом оподаткування. Введення будь-якого нового податку зумовлює прагнення суб'єкта господарювання здійснювати свою діяльність таким чином, щоб зменшити податкові платежі. У результаті введення нового податку, об'єктом якого, наприклад, є здійснення певної діяльності або господарських операцій, підштовхує платника до вибору такого варіанта господарської поведінки, за якого буде мінімальним обсяг оподатковуваних цим податком операцій. Наслідком цього може бути зміна співвідношення видів діяльності, як на рівні платника податків, так і на макrorівні.

Прикладом такого інструменту стосовно акцизного податку може бути встановлення переліку підакцизних товарів.

Відсутність у переліку певного виду товару означає й відсутність податкових зобов'язань з акцизного збору при здійсненні операцій з його виробництва або імпорту.

По-друге, таким локальним інструментом є визначення складу платників податків. Слід розрізнити встановлений законодавством порядок визначення суб'єктів оподаткування (який є вбудованим у конструкцію податку) та звільнення від оподаткування окремих груп платників, що можна класифікувати як податкову пільгу.

Так, у 90-х роках ХХ століття до переліку суб'єктів оподаткування з комунального податку не включалися бюджетні установи й організації, а також планово-дотаційні й сільськогосподарські підприємства. Таке звільнення не слід розглядати як податкову пільгу, на відміну від ситуації, коли органи місцевого самоврядування у межах своєї компетенції звільняють від оподаткування цим податком, наприклад, комунальні підприємства.

Також характерним прикладом локального інструменту податкового регулювання – визначення складу платників податків – є встановлення нижнього значення обсягу оподатковуваних операцій, при перевищенні якого особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ. Зараз цей поріг установлений на рівні 1 млн. грн. (без урахування ПДВ) за останні 12 календарних місяців сукупно.

До третьої групи локальних інструментів податкового регулювання відносяться принципи встановлення і розмір ставок податків.

Багато фахівців вважають, що основним податковим регулятором на рівні системи оподаткування в цілому і на рівні кожного з податків і зборів є оптимальні податкові ставки. Разом з тим, поняття «оптимальна ставка», є досить відносним (все залежить від того, який саме з критеріїв оптимальності покладений в основу її визначення), а також характеризується високим ступенем динамічності (зі зміною макроекономічних умов і цілей державної політики оптимальний рівень ставок може змінюватися в досить широкому діапазоні).

Збільшення податкової ставки стримує дії платників, пов'язані зі збільшенням бази оподаткування. У свою чергу, зменшення ставок оподаткування, стимулює суб'єкт господарювання до розширення масштабів таких дій.

### 13.4. Податкові пільги

Податкові пільги є одним з найбільш широко розповсюджених інструментів сучасного податкового регулювання.

Характерні риси податкових пільг як інструментів податкового регулювання зображені на рис. 13.8.

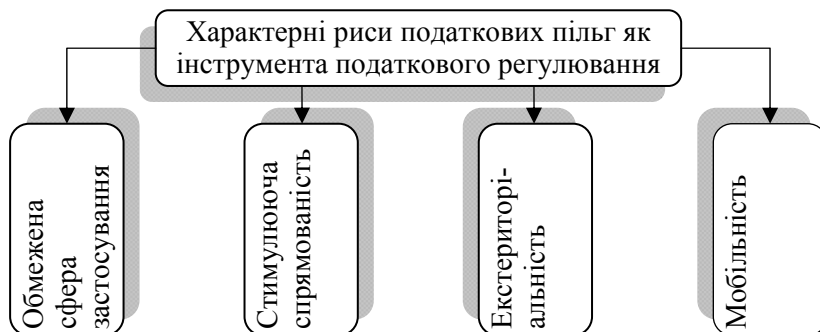


Рис. 13.8. Характерні риси податкових пільг

Характерними особливостями податкових пільг є:

- а) обмежена сфера застосування, тобто кожна із податкових пільг жорстко «прив'язана» до відповідного податку і сфера її застосування обмежується винятково тим податком чи збором, якого вона стосується;
- б) стимулююча спрямованість, що передбачає спрямованість податкових пільг винятково на стимулювання платників шляхом зменшення їхніх податкових зобов'язань або створення інших, більш привілейованих у порівнянні з іншими платниками, умов оподаткування;

в) екстериторіальність, тобто застосування пільг, на відміну від вільних економічних зон, не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою. Вони застосовуються на тій території, на якій стягується відповідний податок (на території всієї держави – для загальнодержавних податків і зборів або в межах адміністративно-територіальної одиниці – для місцевих податків і зборів);

г) мобільність. Податкові пільги дозволяють оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків.

Різноманітність цілей державної фіскальної політики та шляхів їх досягнення є передумовою диверсифікації податкових пільг, які мають різний характер і різні форми прояву. Класифікація податкових пільг наведена в таблиці 13.1.

Таблиця 13.1

Класифікація податкових пільг

Класифікація	Види податкових пільг
1	2
За характером цілей податкової політики	Соціальні
	Економічні
За призначенням	Стимулюючі
	Підтримуючі (протекціоністські)
За цільовим використанням вивільнених коштів	Цільові
	Нецільові
За суб'єктом впливу	Спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання)
	Спрямовані на суб'єкта господарювання, який не є кінцевим споживачем (стимулювання виробництва та розподілу)



продовження табл. 13.1

1	2
За періодом дії	Пільги, період застосування яких невизначений
За компетенцією встановлення та масштабом застосування	Тимчасові пільги Загальнодержавні Пільги, встановлені органами місцевого самоврядування
За елементами податку (за формою надання)	Звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків Зменшення об'єкта оподаткування Зменшення (обмеження) бази оподаткування Зменшення податкових ставок Застосування спеціальних методів податкового обліку Збільшення податкового (звітного) періоду Зменшення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету Розстрочення та відстрочення сплати податкових зобов'язань

Характерною рисою податкових пільг як інструментів податкового регулювання є їх стимулююча спрямованість.

Незважаючи на те, що термін «податкові пільги» є одним з найпоширеніших у сучасному оподаткуванні, єдиного підходу до визначення сутності цього поняття у економічній літературі немає, а в чинному українському податковому законодавстві цей термін взагалі не визначений.

У широкому розумінні пільга є повним або частковим звільненням від дотримання встановлених законом загальних правил, виконання яких-небудь обов'язків.

У свою чергу, термін «податкова пільга» можна визначити як встановлений законодавством виняток із загальних правил оподаткування, що надає платнику можливість

зменшити суму податку (збору), яка підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків, пов'язаних з оподаткуванням.

Результатом застосування пільг може бути повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника, а також поліпшення фінансових показників його діяльності без зміни суми податку (збору), що підлягає сплаті до бюджету.

За характером цілей податкової політики держави податкові пільги підрозділяються на дві групи: соціальні й економічні.

Соціальні пільги спрямовані на податкове стимулювання досягнення соціальних цілей. До них, зокрема, відносять пільги, надані окремим соціально незахищеним групам громадян, а саме: застосування податкової соціальної пільги у вигляді зменшення загального оподаткованого доходу на 50%, 100, 150 або 200% мінімальної місячної заробітної плати; надання пільги з податку на прибуток і з ПДВ підприємствам громадських організацій інвалідів; пільги, надані роботодавцям і застрахованим працівникам за договорами довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного забезпечення; звільнення від ПДВ операцій поставки соціально-значущих товарів і послуг (вітчизняних продуктів дитячого харчування; товарів спеціального призначення для інвалідів, лікарських засобів).

До пільг економічного характеру відносять локальні інструменти податкового регулювання, реалізація яких сприяє досягненню цілей економічного характеру. До цієї групи включають будь-які пільги, спрямовані на стимулювання розвитку виробництва, інвестиційної діяльності, інновацій, поліпшення використання ресурсів та ін. Прикладом пільг цього класу було звільнення від ПДВ операцій з безоплатного передання приладів, устаткування, матеріалів науковим установам і організаціям, а також вищим навчальним закладам III–IV рівня акредитації.

За критерієм призначення всі податкові пільги можуть бути класифіковані на дві групи: стимулюючі й підтримуючі.

Стимулюючі пільги спрямовані на заохочення дій платників, орієнтованих на вирішення загальнодержавних завдань. Так, зокрема, до таких податкових пільг можуть бути віднесені: дозвіл на віднесення до складу валових витрат сум коштів або майна, переданих до бюджетів або неприбуткових організацій, на охорону культурної спадщини, тощо.

Підтримуючі пільги спрямовані на полегшення податкового тягара для окремих груп платників податків, що покликано забезпечити більш сприятливі (порівняно з іншими платниками) умови оподаткування. Такі пільги звичайно надаються соціально незахищеним платникам – фізичним особам або суб'єктам господарювання нерентабельних або низькорентабельних галузей з метою захисту їх від більш конкурентоспроможних закордонних виробників. В останньому випадку застосовується також термін «протекціоністські» пільги, основне призначення яких полягає у захисті національного товаровиробника. Введення протекціоністських пільг суперечить принципам СОТ, тому в перспективі вони підлягають заміні іншими засобами державної підтримки.

Найбільш адекватним у податковому регулюванні є функціональний підхід, відповідно до якого пільги мають бути не підтримуючими, а стимулюючими. Йдеться про надання пільг як винагороди за виконання суб'єктами господарювання певних суспільно важливих функцій відповідно до завдань сталого соціально-економічного розвитку.

З погляду цільового використання коштів, що залишаються у підприємства внаслідок застосування податкових пільг, останні поділяються на цільові й нецільові. Перші з них надаються за умови використання сум, що звільняються від оподаткування, виключно на цілі, визначені відповідним законодавчим актом.

За суб'єктами впливу податкові пільги можуть бути поділені на дві групи. Перша з них включає пільги, надані безпосередньо кінцевому одержувачу (стимулювання споживання), а друга – пільги, надані виробникам продукції (товарів, робіт, послуг) або суб'єктам підприємницької

діяльності, які беруть участь у процесі реалізації таких товарів, робіт, послуг кінцевому споживачу (стимулювання виробництва й розподілу).

За періодом дії пільги поділяються на пільги, період застосування яких невизначений, та тимчасові пільги. Перший вид пільг включає більшість податкових пільг, встановлених у спеціальних законах з питань оподаткування. Як правило, пільги, передбачені в законі в момент його прийняття, не мають часових обмежень й саме такі податкові пільги переважають в українському законодавстві.

Другий вид пільг встановлюються на певний період часу (хоча подальше продовження цього періоду є звичайною практикою). Законодавче врегулювання періоду застосування більш характерне для пільг, які були введені вже в процесі дії спеціальних податкових законів, а також підтримуючих пільг. Прикладом тимчасових пільг може бути звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії (що було введено в нашій країні на період до 1 січня 2009 р.). Іншим прикладом пільги тимчасового характеру є прискорена амортизація основних фондів групи 3 за річною нормою 20% , введена для суб'єктів космічної діяльності на період до 1 січня 2009 р.

До тимчасових податкових пільг відносять також пільги, що вводяться бюджетними законами. Період їх дії обмежений періодом дії законодавчого акту, яким вони передбачені, тобто відповідає календарному року. Однак, у випадку прийняття такого закону після початку бюджетного року, до його набрання чинності продовжує діяти закон про державний бюджет на минулий рік, тому можлива й ситуація, коли термін дії такої пільги перевищує календарний рік.

За компетенцією встановлення податкові пільги поділяються на загальнодержавні й місцеві. Перші встановлюються на державному рівні актами законодавства (хоча в деяких випадках вони можуть бути встановлені й Кабінетом Міністрів України), і діють на території всієї країни.

Другі – вводяться органами місцевого самоврядування у межах їхньої компетенції на відповідній обмеженій території.

Останньою з наведених класифікаційних ознак є розподіл податкових пільг за формою їх надання. З цього погляду, можна виділити вісім груп податкових пільг.

1. Звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків – це пільга, надана за елементом «суб'єкт оподаткування». Сфера застосування цих пільг досить широка. Так, окремі категорії юридичних і фізичних осіб не є платниками земельного податку. Різновидом пільг цієї групи є «податкові канікули». Це звільнення певних груп платників від оподаткування на визначений період. Призначення цієї пільги – надання податкової підтримки окремим секторам економіки або галузям, а також стимулювання інвестицій. В історії українського оподаткування податкові канікули застосовувалися для підприємств з іноземними інвестиціями, для новостворених підприємств (з податку на дохід), для сільгосптоваровиробників (фіксований сільськогосподарський податок), для суб'єктів ВЕЗ і ТПР (з податку на прибуток і плати за землю).

2. Зменшення об'єкта оподаткування – це група пільг, що передбачає виключення з об'єкта оподаткування окремих його елементів, які в загальному випадку є складовою об'єкта оподаткування. Як приклад таких пільг можна навести перелік операцій, звільнених від ПДВ. До цієї групи також можна віднести, наприклад, звільнення від оподаткування прибутку, отриманого підприємствами й організаціями громадських організацій інвалідів (за дотримання встановлених обмежень за видами діяльності, частки інвалідів серед працівників і щодо суми загальних витрат на оплату праці).

3. Зменшення бази оподаткування. На відміну від попередньої групи податкових пільг, зменшення бази оподаткування не пов'язане з якимись конкретними елементами об'єкта (певними видами доходів – для податку на прибуток і ПДФО, окремими видами операцій – для ПДВ, тощо). Йдеться про вирахування з бази оподаткування визначених законодавством сум.

4. Зменшення податкових ставок. У світовій практиці подібна пільга застосовується досить часто, частіше у встановлених випадках застосовується ставка, зменшена на 50%. Її поширеність пов'язана з «прозорістю» застосування такої пільги і простотою її адміністрування. В українському оподаткуванні зниження податкових ставок застосовувалося до 2005 р. в оподаткуванні прибутку підприємств (20-відсоткова ставка податку або зниження базової ставки на 50%), а також у справлянні плати за землю (ставка, зменшена на 50%) при реалізації проектів у межах спеціальних територіальних режимів оподаткування (ВЕЗ і ТПР). Крім того, в податку на прибуток була передбачена спеціальна інноваційна пільга – застосування зниженої на 50% ставки оподаткування при продажу інноваційного продукту, однак у дію вона так і не була введена.

5. Застосування спеціальних методів податкового обліку. Надана платнику можливість зміни методу податкового обліку в загальному випадку може розглядатися як пільга, оскільки вона є винятком із загального правила. коштів.

6. Збільшення податкового (звітного) періоду. Для платника податків скорочені податкові періоди означають, по-перше, необхідність постійного резервування коштів для здійснення поточних податкових платежів, по-друге, додаткові витрати (і коштів, і часу), пов'язані з необхідністю частіше складати й подавати податкову звітність. Тому дозвіл використовувати більш тривалий, порівняно з базовим, податковий період слід класифікувати як податкову пільгу.

7. Зменшення суми податку, що підлягає сплаті. Ця група пільг пов'язана з порядком визначення суми податку, що перераховується до бюджету. Такі пільги поділяються на дві підгрупи.

Перша з них – виключення з обчисленої суми податку якоїсь її частини. До другої підгрупи може бути віднесено зменшення суми податку, що підлягає сплаті, на величину понесених платником цільових витрат. Такі пільги одержали назву «податкового кредиту» (за аналогією з податковим кредитом з ПДВ, хоча останній – це не пільга, а елемент

законодавчо встановленого порядку оподаткування). Порівняно зі зменшенням об'єкта або бази оподаткування, податковий кредит більш сприятливий для платника, оскільки його витрати зменшуються на повну суму наданого звільнення.

У світовій практиці податкового стимулювання застосовується два види інвестиційного (інноваційного) податкового кредиту – простий податковий кредит, що передбачає зменшення суми податку на повну суму понесених цільових витрат або її частину, а також прирістний податковий кредит, суть якого полягає у зменшенні суми податку на суму (або її частку) приросту відповідних витрат у звітному періоді порівняно із встановленою базою (наприклад, фактичними витратами минулого періоду або середньогалузевими витратами). Простий податковий кредит стимулює будь-які витрати, здійснювані підприємством в обраному напрямку, а прирістний – тільки збільшення цих витрат. Тому за кордоном часто обидва види податкового кредиту використовуються одночасно.

8. Відстрочення й розстрочення сплати податкових зобов'язань. У загальному випадку відстрочення й розстрочення сплати податку є не пільгою, а механізмом податкового адміністрування. Практика надання відстрочення, розстрочення в Україні заснована на необхідності фінансової підтримки (а не стимулювання) суб'єкта господарювання. Суть такої зміни умов оподаткування полягає у зміні строків сплати суми податку за наявності законодавчо встановлених умов, на принципах кредитування (платність, терміновість, зворотність), що не тільки не зменшує суму податкового зобов'язання, а й збільшує її за рахунок відсотків. Так, підставами для надання розстрочення є: надання платником податків достатніх доказів існування загрози виникнення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, що свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань і/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету завдяки використанню режиму.

Розмаїття податкових пільг дає можливість досить ефективно впливати на платників податків, коригуючи їхнє господарське поведіння для досягнення економічних і соціальних цілей держави.

Водночас застосування податкових пільг, як інструменту державного податкового регулювання має й серйозні недоліки, до яких відносять такі:

— податкові пільги суперечать принципу обов'язковості оподаткування, що призводить до нерівності різних платників податків (як фізичних, так і юридичних осіб) у взаєминах з державою і з приводу податків.

— надання податкових пільг зумовлює нерівність платників і з погляду їхніх конкурентних позицій. Справа в тому, що одержання платником податкових пільг, якими не можуть скористатися конкуренти, є конкурентною перевагою, що зароблена не самим платником, а надана йому державою. Іншими словами, надаючи окремим платникам або групам платників податкові пільги, держава втручається у конкурентну боротьбу, порушуючи ринкову рівновагу;

— податкові пільги є найбільш нестабільним елементом податкової системи, вони постійно змінюються, переглядаються, скасовуються, скорочуються або доповнюються, у результаті структура податкової системи може бути викривлена, а планування і прогнозування податкового надходження (для держави) і податкових платежів (для платників) істотно ускладнюється.

Невідкладними завданнями в цьому напрямі є: чітке законодавче визначення терміна «податкова пільга» та видів податкових пільг, яке б дало змогу відокремити їх від інших механізмів податкового регулювання; розробка чіткої системи пріоритетів у наданні податкових пільг, а також забезпечення виключно цільового характеру використання коштів, які звільнюються внаслідок надання пільг з оподаткування.



### *Питання для самоконтролю знань:*

1. Що розуміють під податковим регулюванням?
2. Яким чином податкове регулювання впливає на баланс інтересів держави і платників податків?
3. В чому полягає відмінність між завданнями податкового регулювання на макрорівні та мікрорівні?
4. Розкрийте сутність терміну «податкова пільга». Наведіть класифікацію податкових пільг.
5. Чи існують недоліки у застосуванні податкових пільг?
6. Принципи податкового регулювання.
7. Інструменти податкового регулювання.
8. Назвіть спеціальні податкові режими та їх класифікацію.
9. Яким чином поділяють заходи податкового регулювання за характером впливу?
10. Як поділяються заходи податкового регулювання залежно від цілей обраного інструменту й порядку його застосування?
11. Як називається група пільг, що передбачає виключення з об'єкта оподаткування окремих його елементів?
12. На які групи поділяються податкові пільги за суб'єктами впливу?

## ТЕМА 14. ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ

### Ключові поняття та терміни

<i>адміністрування податкових зобов'язань</i>	<i>податкова застава та податкова порука</i>
<i>узгодження податкових зобов'язань</i>	<i>адміністративний арешт активів</i>
<i>відстрочення і розстрочення податкових зобов'язань</i>	<i>податкове повідомлення-рішення та податкова вимога</i>
<i>декларування податкових зобов'язань</i>	<i>адміністрування податкового боргу</i>

### 14.1. Поняття, склад, об'єкти та суб'єкти податкового адміністрування

У наукових колах немає однаковості у підходах до визначення поняття «податкове адміністрування». Це пояснюється множинністю підходів до розуміння природи податкового адміністрування, адже цей процес може бути предметом дослідження різних наук (і економіка, і менеджмент, і право, і державне управління).

У статті 14 ПКУ наведено наступне визначення терміна «адміністрування податків»: «Адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі — податків, зборів, платежів) — це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом».

У вузькому розумінні адміністрування податкових зобов'язань – це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів

податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань.

Найбільш різносторонньо підходить до розуміння дефініції податкового адміністрування Проскура К.П. [62, с. 30-31], яка запропонувала власне тлумачення. На її думку, податкове адміністрування – це нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин. Запропоноване визначення враховує такі особливості

— податкове адміністрування здійснюється не лише виконавчими органами, а й повноважними державними органами всіх гілок влади, але лише тими, які наділені відповідними повноваженнями;

— податкове адміністрування – це нормативно регламентована діяльність, що базується на виконанні правових приписів;

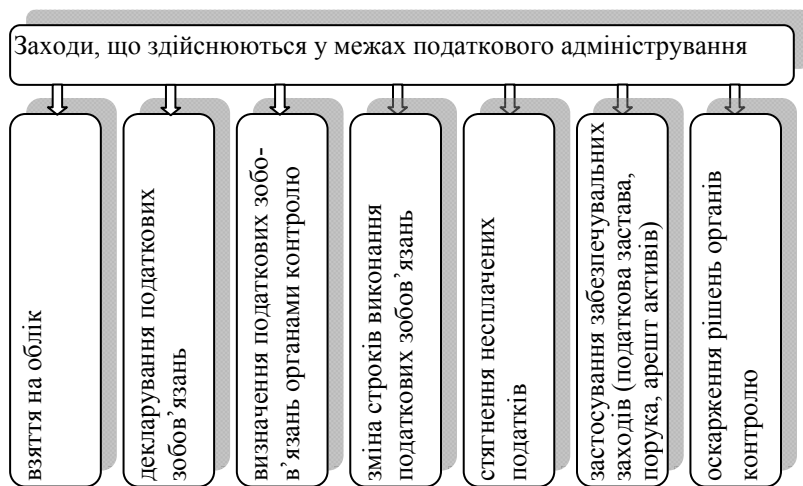
— податкове адміністрування – це організаційно-розпорядча діяльність, яка передбачає видання розпоряджень повноважними органами та виконання цих розпоряджень іншими учасниками;

— податкове адміністрування спрямоване на практичне управління процесами оподаткування, тобто процесами визначення податкової бази, обрахунку суми податку, сплати податку і звітування про виконання податкового обов'язку;

— основною метою податкового адміністрування є забезпечення виконання вимог податкового законодавства, що передбачає як забезпечення податкових надходжень у повному обсязі та в належні строки, так і перевірки дотримання учасниками податкових відносин приписів відповідних нормативно-правових актів, а також вжиття заходів, спрямованих на мінімізацію податкової девіації в майбутньому.

У межах податкового адміністрування здійснюються такі дії: взяття на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань органами контролю, зміна

строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), оскарження рішень органів контролю і т. п. Графічно це зображено на рис. 14.1.



**Рис. 14.1. Заходи у межах податкового адміністрування**

Об'єктом податкового адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків.

Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

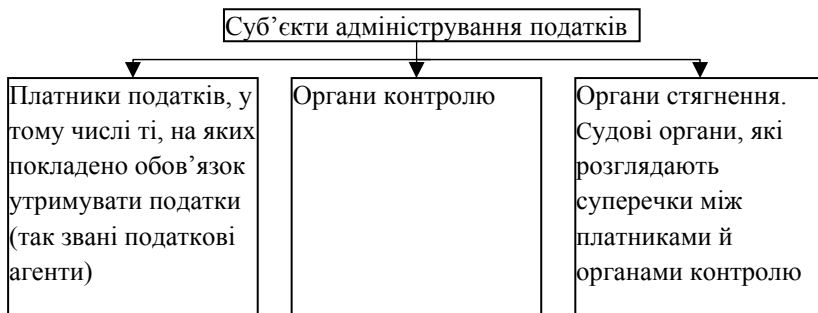
Основним документом, який сьогодні регулює процес адміністрування податкових зобов'язань в Україні, є ПКУ.

Суб'єктами адміністрування податків є (рис. 14.2):

- 1) платники податків, у тому числі ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти);
- 2) органи контролю;

3) органи стягнення.

До суб'єктів податкового адміністрування можна віднести й судові органи, які розглядають суперечки між платниками й органами контролю.



**Рис. 14.2. Суб'єкти адміністрування податків**

Податкове адміністрування починається з взяття платників податків на облік податковими органами, що є обов'язковою процедурою, необхідною для здійснення контролю за платниками податків, реалізації податкового планування на державному рівні й регулювання податкової системи.

Облік платників податків – це сукупність заходів реєстраційного характеру, спрямованих на забезпечення ефективності здійснення податкового менеджменту на державному рівні.

Облік платників податків можна класифікувати наступним чином:

1) залежно від об'єктів обліку: облік юридичних осіб, а також їхніх філій, представництв та інших відокремлених підрозділів; облік фізичних осіб; облік договорів про спільну діяльність і угод про розподіл продукції;

2) залежно від суб'єктів обліку: облік у податкових органах; облік у митних органах; облік в органах Пенсійного фонду України;

3) залежно від виду обліку: первинний облік, у ході якого платникові податків надається єдиний за всіма видами податків і зборів ідентифікаційний номер; вторинний облік, у процесі якого платникові податків надається, крім первинного, ідентифікаційний номер за окремим податком або збором (наприклад, за ПДВ); облік договорів, за якого на облік ставиться не конкретний платник (юридична або фізична особа), а договір: договір про спільну діяльність або угода про розподіл продукції.

## **14.2. Адміністрування податкового зобов'язання**

Податковим зобов'язанням вважається зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку і в строки, визначені цим законом або іншими законами України.

До податкових зобов'язань відносять податки, збори (обов'язкові платежі), а також податкові фінансові санкції.

Основними цілями оперативного обліку податкових зобов'язань в органах Державної фіскальної служби України є:

- 1) контроль за своєчасною та повною сплатою податкових зобов'язань;
- 2) збір даних для аналізу й прогнозування податкових надходжень і податкової заборгованості;
- 3) збір даних про платежі конкретного платника для підвищення ефективності проведення податкових перевірок платника.

Оперативний облік податків здійснюється працівниками відділу обліку і звітності Державної фіскальної служби України. Облік ведеться з використанням комп'ютерної системи, що забезпечує автоматичне виконання деяких операцій, а також зберігання інформації; програмне забезпечення для неї підлягає обов'язковому тестуванню в ДФСУ. Документи, на підставі яких вноситься інформація в цю систему, можна поділити на два види:

1) документи про нарахування, зменшення, списання, відстрочення або розстрочення сплати сум податкових зобов'язань;

2) документи про погашення податкових зобов'язань.

Існують такі способи визначення суми податкових зобов'язань:

а) платник самостійно визначає суму податкових зобов'язань і подає декларацію (розрахунок) (ПДВ, податок на прибуток). Цей процес має назву «декларування податкових зобов'язань»;

б) сума податкових зобов'язань визначається відповідними нормативними актами або самостійно платником, але без подачі декларації, зі сплатою в певний строк;

в) податковий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання. Це може відбуватися, наприклад, у таких випадках: коли платник не подає декларацію (розрахунок) у відповідний строк або коли податковий орган, уповноважений здійснювати відповідні розрахунки й повідомляти платника про суму податку, яку йому необхідно сплатити у певний строк (наприклад, при стягненні земельного податку із громадян);

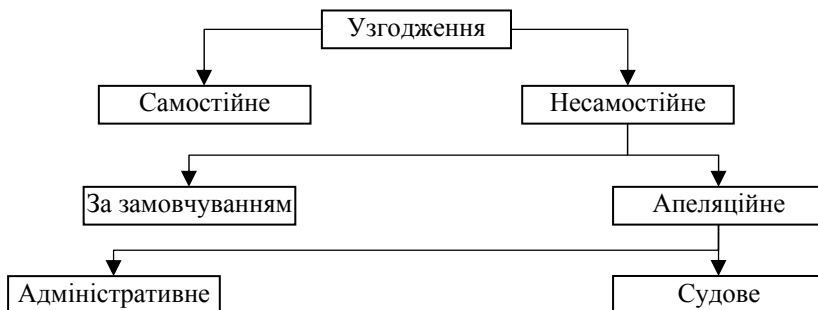
г) суд визначає суму податкових зобов'язань платника на підставі представлених доказів (наприклад, у випадку осудження фізичної особи за ухилення від сплати податку з доходів фізичних осіб).

Після визначення податкових зобов'язань вони підлягають узгодженню, яке може бути самостійним або несамостійним (рис. 14.3).

Самостійне узгодження полягає в тому, що платник податку самостійно визначає суму податкового зобов'язання в податковій декларації. Таке податкове зобов'язання не може бути оскаржене платником в адміністративному або судовому порядку.

Несамостійне узгодження поділяється на узгодження за замовчуванням і апеляційне. У свою чергу апеляційне узгодження може бути адміністративне й судове.

Ключовим моментом при самостійному узгодженні податкових зобов'язань є складання платником податкової декларації.



**Рис. 14.3. Види узгодження податкових зобов'язань**

Податкова декларація – це документ, що подається платником податків до органу контролю у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Платник податків має право не пізніше, ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання декларації, відправити декларацію (розрахунок) на адресу податкового органу поштою з повідомленням про вручення.

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкова декларація приймається без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію органу фіскальної служби.

Відповідно до вимог чинного законодавства платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Але існують випадки, коли фіскальний орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника.



Податковий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника у таких випадках:

1) платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію;

2) дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків, заявлених у податкових деклараціях;

3) орган контролю у результаті проведення перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;

4) згідно з законами, які регулюють питання оподаткування, особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є орган контролю;

5) в інших випадках, коли здійснення такого розрахунку передбачено чинним законодавством (Проте слід зазначити, що на сьогодні інших випадків чинним законодавством не передбачено).

Узгодження за замовчуванням. Після визначення органами контролю суми податкового зобов'язання платнику податків відсилається податкове повідомлення. За особливостями узгодження таких податкових зобов'язань виділяють дві ситуації:

1) нарахування податкових зобов'язань здійснюється органом ДФС у зв'язку з порушенням платником податкового законодавства (платник податків не подає у встановлений термін податкову декларацію; дані перевірок свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях; у результаті проведення камеральної перевірки виявлені арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації). Якщо при цьому платник протягом 10 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення не оскаржить суму, визначену органом контролю і не звернеться із заявою про її відстрочення (розстрочення), то вона стає узгодженою й платник повинен погасити цю суму протягом 10 календарних

днів від дня одержання податкового повідомлення. Тобто своїм мовчанням (відсутністю скарги) платник виражає згоду з нарахованою йому органом контролю сумою;

2) орган контролю визначає податкові зобов'язання платнику у випадках, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства (коли відповідно до законів з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є орган контролю). У такому випадку, якщо платник протягом 30 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення не оскаржить суму податкових зобов'язань і не звернеться із заявою про її відстрочення (розстрочення), вона вважається узгодженою і підлягає погашенню протягом 30 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення.

Винятком є податок на землю, який нараховується громадянам. Податкові органи до 15 липня направляють таким платникам податкове повідомлення, а громадяни повинні першу половину цієї суми сплатити до 15 серпня, а другу – до 15 листопада.

Апеляційне узгодження. Якщо платник не погоджується із сумою податкового зобов'язання, визначеною органом контролю, то він має право оскаржити рішення цього органу про нарахування такої суми. Оскаржити це рішення платник може як до відповідного органу контролю (адміністративне оскарження), так і до суду (судове оскарження). Поки не закінчиться оскарження, сума податкового зобов'язання вважається неузгодженою й не може бути стягнена з платника податків.

Відповідно до адміністративного оскарження платник податків (у випадку, якщо він вважає, що орган контролю неправильно визначив суму податкового зобов'язання) має право звернутися в цей орган зі скаргою про перегляд такого рішення. Скарга подається в письмовій формі й може супроводжуватися документами, розрахунками й доказами, які платник вважає за необхідне надати. Відмова у прийнятті скарги платника податків заборонена.

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження податкового зобов'язання платника податків. При цьому платник зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню і штрафні санкції у випадку їх нарахування протягом десяти календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

Судове оскарження. З урахуванням строків давності платник податків має право оскаржити до суду рішення органу контролю про нарахування податкового зобов'язання в будь-який момент після одержання відповідного податкового повідомлення. У цьому випадку зазначене рішення контролюючого органу не підлягає адміністративному оскарженню. Єдине обмеження полягає в тому, що судове оскарження необхідно почати не пізніше 1095 днів від дня одержання податкового повідомлення.

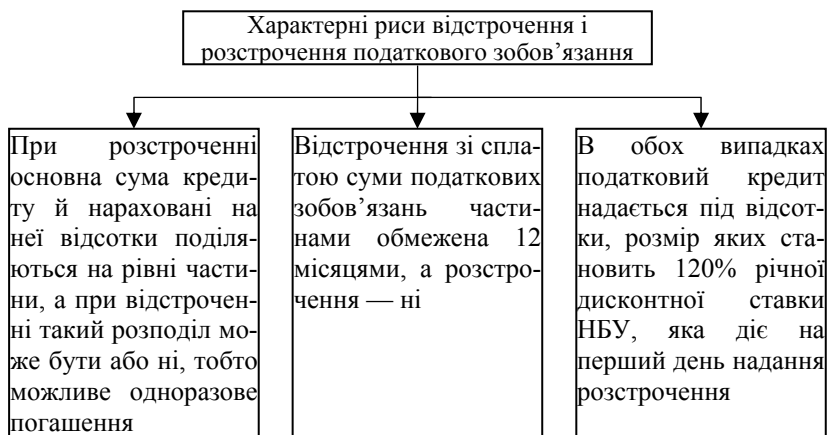
Платник податків зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган про кожний випадок судового оскарження його рішень. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу податкове зобов'язання вважається неузгодженим до розгляду судом справи по суті й ухвалення відповідного рішення. Днем закінчення судового оскарження слід вважати не день прийняття судом рішення, а день набуття цим рішенням сили.

При оскарженні рішення органу контролю юридичною або фізичною особою, яким орган контролю визначив податкове зобов'язання у зв'язку зі здійсненням підприємницької діяльності, позов подається до господарського суду за місцезнаходженням органу контролю.

Особливе місце в процесі узгодження податкових зобов'язань займає податковий компроміс. Працівник податкового органу, уповноважений розглядати скаргу платника податків, має право запропонувати йому компромісне вирішення суперечки, яке полягає в задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися із залишком податкових зобов'язань, нарахованих органом контролю.

Підставою для ухвалення рішення про податковий компроміс є наявність у податковому органі таких фактів і доказів по суті скарги платника податків, які дають підстави вважати, що запропонований податковий компроміс приведе до швидшого і/або повнішого погашення податкового зобов'язання порівняно з результатами, які можуть бути отримані у разі передання такої суперечки до суду.

Податковий орган може також прийняти рішення про розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання. Відмінності між відстроченням та розстроченням податкових зобов'язань зображені на рис. 14.4.



**Рис. 14.4. Відмінності відстрочення і розстрочення податкових зобов'язань**

Під розстроченням податкових зобов'язань розуміють надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені, за якими основна сума кредиту й нараховані на неї відсотки погашаються рівними частинами, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту.

Відстрочення податкових зобов'язань – перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків

на умовах податкового кредиту без урахування сум пені, за якими основна сума податкових зобов'язань і нараховані на неї відсотки сплачуються рівними частинами, починаючи з будь-якого податкового періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання, або одноразово в повному обсязі.

При розстроченні основна сума кредиту й нараховані на неї відсотки поділяються на рівні частини, а при відстроченні такий розподіл може бути або ні, тобто можливе одноразове погашення.

Відстрочення зі сплатою суми податкових зобов'язань частинами обмежена 12 місяцями, а розстрочення – ні.

В обох випадках податковий кредит надається під відсотки, розмір яких становить 120% річної дисконтної ставки НБУ, яка діє на перший день надання розстрочення (відстрочення) сплати податкового зобов'язання або на день його (його частини) погашення (день ухвалення рішення про скасування розстрочення (відстрочення), залежно від того, яка з таких ставок є більшою, за кожний календарний день дії розстрочення (відстрочення). Сума нарахованих відсотків, не сплачених у строк, вважається сумою податкового боргу.

Платник податків розраховує суму відсотків на сплачене розстрочене (відстрочене) податкове зобов'язання й сплачує її одночасно зі сплатою відстроченої або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми.

Не надається розстрочення (відстрочення) у звичайному порядку щодо ввізного мита, акцизних зборів і ПДВ, які сплачуються при ввезенні товарів. Таке відстрочення надається шляхом подання платником векселів на суму таких платежів при ввезенні товарів у випадках, встановлених законодавством.

### **14.3. Податкове повідомлення-рішення та податкова вимога**

ПКУ передбачено, що онтролюючий орган надсилає платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо сума

грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом відповідно до статті 54 ПКУ (крім декларування товарів, передбаченого для громадян) або якщо за результатами перевірки контролюючим органом встановлено факт:

- а) невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації;
- б) завищення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, розрахованої платником податків відповідно до розділу V ПКУ;
- в) заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки.

Податкове повідомлення-рішення містить:

- підставу для нарахування (зменшення) податкового зобов'язання та/або зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, або заниження чи завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість;
- посилання на норму ПКУ та/або іншого закону, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до якої був зроблений розрахунок або перерахунок грошових зобов'язань платника податків;
- суму грошового зобов'язання, що повинен сплатити платник податку;
- суму зменшеного бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення результатів господарської

діяльності або від'ємного значення суми податку на додану вартість;

— граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності;

— попередження про необхідність складення та реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної/розрахунку коригування до неї або про необхідність виправлення помилок, допущених під час зазначення реквізитів податкової накладної, у випадках, передбачених ПКУ;

— попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання або внесення виправлень до показників податкової звітності в установлений строк; граничні строки, передбачені ПКУ для оскарження податкового повідомлення-рішення.

До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання (за наявності) та штрафних (фінансових) санкцій.

Форма та порядок надіслання податкового повідомлення-рішення і розрахунку грошового зобов'язання визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Податкове повідомлення-рішення надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями, передбаченими ПКУ, а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган, та/або пенею за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

У разі зменшення (збільшення) контролюючим органом суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платнику податків надсилаються (вручаються) окремі податкові повідомлення-рішення.

Контролюючий орган веде реєстр виданих податкових повідомлень-рішень щодо окремих платників податків.

У разі коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення.

Податкова вимога може надсилатися (вручатися) контролюючим органом за місцем обліку платника податків, в якому обліковується податковий борг платника податків.

Податкова вимога не надсилається (не вручається), якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує шістдесяті неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. У разі збільшення загальної суми податкового боргу до розміру, що перевищує шістдесят неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, контролюючий орган надсилає (вручає) податкову вимогу такому платнику податків.

Податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання.

Податкова вимога повинна містити відомості про:

- факт виникнення грошового зобов'язання та права податкової застави,
- розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою,
- обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установлений строк,
- попередження про опис активів, які відповідно до законодавства можуть бути предметом податкової застави,
- можливі дату та час проведення публічних торгів з продажу активів.

Податкова вимога надсилається (вручається) також платникам податків, які самостійно подали податкові декларації, але не погасили суми податкових зобов'язань у встановлені ПКУ строки, без попереднього надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення.



#### 14.4. Адміністрування податкового боргу

Одним із напрямків адміністрування податкового боргу є застосування засобів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, до яких відносять податкову заставу та адміністративний арешт активів платника.

Податкова застава. З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених ПКУ, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу.

Зміст податкової застави полягає в обмеженні можливості платника вільно розпоряджатися активами, які перебувають у податковій заставі. Тобто операції з такими активами платник не може здійснити без письмової згоди податкового органу. Порушення цього порядку зумовлює притягнення платника до відповідальності. Таким чином створюється перешкода для несумлінних платників, які раніше при виникненні податкового боргу могли розпродати все своє майно за заниженими цінами іншим «дружнім» особам і активів для стягнення вже не залишалося.

Саттею 89.2 ПКУ визначено, що право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків.

Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує шістдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису.

До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу.

Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої

особи) контролюючого органу, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг. Акт опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складається податковим керуючим у порядку та за формою, що затверджені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно. У такому випадку опис здійснюється у присутності не менш як двох понять.

У разі якщо на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу, право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до погашення податкового боргу в повному обсязі.

До прийняття відповідного рішення контролюючим органом платник податків не має права відчужувати таке майно.

Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі, якщо інше не передбачено законом.

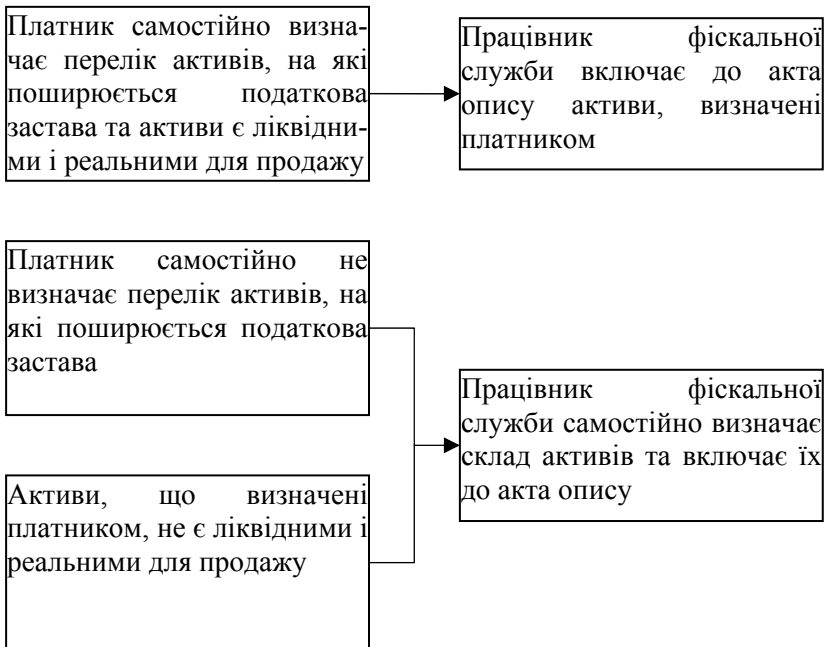
Платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди.

У разі якщо в податковій заставі перебуває лише готова продукція, товари та товарні запаси, платник податків може відчужувати таке майно без згоди контролюючого органу за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні, та за умови, що кошти від такого відчуження будуть направлені в повному обсязі в рахунок виплати заробітної плати, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або погашення податкового боргу.

У разі відчуження або оренди (лізингу) майна, яке перебуває у податковій заставі, платник податків за згодою контролюючого органу зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або більшої вартості. Зменшення вартості заміненого майна допускається тільки за згодою контролюючого органу за умови часткового погашення податкового боргу.

У разі здійснення операцій з майном, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу платник податків несе відповідальність відповідно до закону.

Порядок відбору активів для включення в податкову заставу представлений на рис. 14.5.



**Рис. 14.5. Порядок відбору активів для включення в податкову заставу**

Майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:

- а) отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;
- б) визнання податкового боргу безнадійним;
- в) набрання законної сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;
- г) отримання платником податків рішення відповідного органу про визнання протиправними та/або скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження.

Крім того, у випадку порушення порядку проведення операцій із закладеними активами, податковий орган може застосувати адміністративний арешт до активів платника.

Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин:

- а) платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
- б) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- в) платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;
- г) відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- д) відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до ПКУ, або коли платник податків, що отримав

податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;

е) платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;

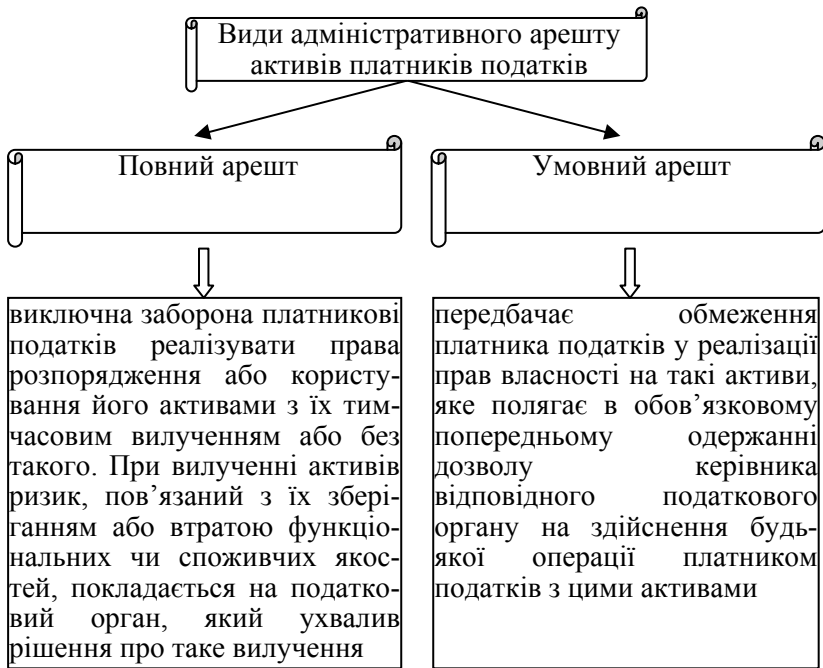
ж) платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу.

з) платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог ПКУ інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки).

Застосовують повний або умовний арешт активів платника податків (рис. 14.6).

Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону.

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.



**Рис. 14.6. Види адміністративного арешту активів платників податків**

Арешт майна може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено.

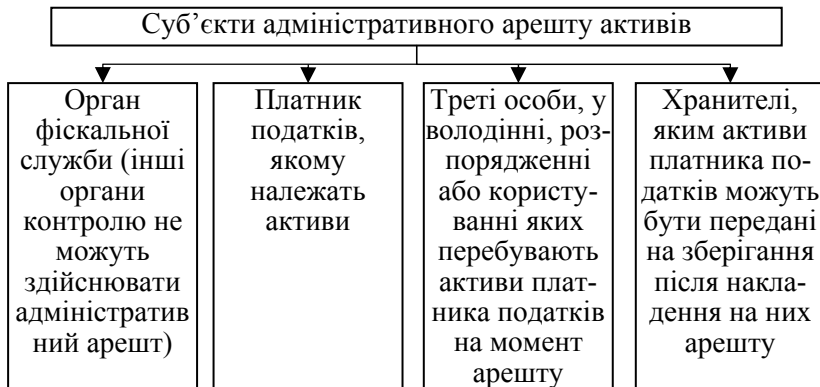
У цьому випадку службові (посадові) особи контролюючих органів або інших правоохоронних органів відповідно до їх повноважень тимчасово затримують таке майно із складенням протоколу, який повинен містити відомості про причини такого затримання з посиланням на порушення конкретної законодавчої норми; опис майна, його родових ознак і кількості; відомості про особу (особи), в якій було вилучено

такі товари (за їх наявності); перелік прав та обов'язків таких осіб, що виникають у зв'язку з таким вилученням.

Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а для фізичної особи – на будь-які її активи, крім предметів, що не підлягають арешту відповідно до законодавства.

Суб'єктами адміністративного арешту активів є (рис. 14.7):

- а) орган фіскальної служби, інші органи контролю не можуть здійснювати адміністративний арешт;
- б) платник податків, якому належать активи;
- в) треті особи, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи платника податків на момент арешту;
- г) хранителі, яким активи платника податків можуть бути передані на зберігання після накладення на них арешту.

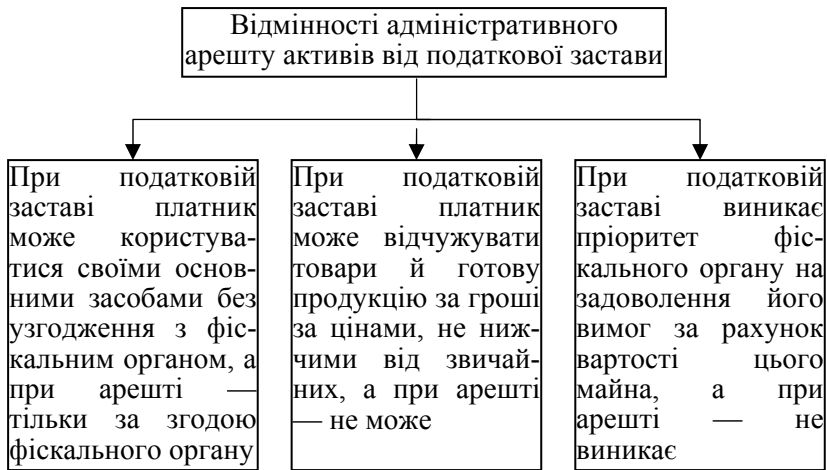


**Рис. 14.7. Суб'єкти адміністративного арешту активів**

Слід наголосити на тому, що адміністративний арешт активів суттєво відрізняється від податкової застави (графічно зображено на рис. 14.8).

Крім підстав для виникнення відмінність адміністративного арешту активів від податкової застави полягає у такому:

- при податковій заставі платник може користуватися своїми основними фондами без узгодження з фіскальним органом, а при арешті – тільки за згодою фіскального органу;
- при податковій заставі платник може відчужувати товари й готову продукцію за гроші за цінами, не нижчими від звичайних, а при арешті – не може;
- при податковій заставі виникає пріоритет фіскального органу на задоволення його вимог за рахунок вартості цього майна, а при арешті – не виникає.



**Рис. 14.8. Відмінності адміністративного арешту активів від податкової застави**

Таким чином, податкова застава меншою мірою обмежує свободу платника й забезпечує права держави на можливе майбутнє стягнення майна платника податків.



Припинення адміністративного арешту майна платника податків здійснюється у зв'язку з:

- відсутністю протягом встановленого строку рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;
- погашенням податкового боргу платника податків;
- усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;
- ліквідацією платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;
- наданням відповідному контролюючому органу третьою особою належних доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;
- скасуванням судом або контролюючим органом рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про арешт;
- прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;
- пред'явленням платником податків дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, а також документа, що підтверджує реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій, здійснену в установленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- фактичним проведенням платником податків інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

Підлягає списанню безнадійний податковий борг, у тому числі пеня та штрафні санкції, нараховані на такий податковий борг.

Під терміном «безнадійний» розуміється:

- податковий борг платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;
- податковий борг фізичної особи, яка:

- визнана у судовому порядку неієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;
- померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;
- понад 720 днів перебуває у розшуку;
- податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності, встановлений ПКУ;
- податковий борг платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);
- 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 у судовому порядку визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється або якщо фізичну особу, яка перебувала у 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.

Строки давності. Контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до статті 39 ПКУ), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 ПКУ, 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.

Грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, якщо:

а) податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;

б) 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 не реабілітуючих 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, визначеного у пункті 102.1 цієї статті, 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.

Заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, підлягають продовженню керівником (його заступником або уповноваженою особою) за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

- а) перебував за межами України;
- б) перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- в) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- г) мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;
- д) був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Штрафні санкції, визначені цим Кодексом, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації.

Податкова порука. За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується відповідати перед податковим органом за належне виконання платником податків обов'язків з погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу. Податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у випадку, коли банк-резидент поручається за нього.

У випадку невиконання платником обов'язків з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель бере на себе відповідальність за таке погашення в тому самому обсязі, що і платник.

Банк-поручитель, який виконав зобов'язання з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків, має право регресної вимоги до нього в розмірі виплаченої суми.

### ***Питання для самоконтролю знань:***

1. Розкрийте сутність податкового адміністрування і його місце в системі податкового менеджменту.
2. Які заходи здійснюються у межах податкового адміністрування?
3. В чому полягають відмінності між відстроченням та розстроченням податкових зобов'язань?
4. Охарактеризуйте види узгодження податкових зобов'язань.
5. У яких випадках податковий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків?
6. У яких випадках здійснюється арешт активів платника податків?
7. Розкрийте особливості застосування строків давності в оподаткуванні.
8. Що таке безнадійний податковий борг і які види безнадійних боргів підлягають списанню?
9. На підставі якого документу здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору?
10. В який термін платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації?
11. Продовжіть фразу: процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань – це....
12. В чому заключаються особливості адміністрування податку на землю, який нараховується громадянам?

## ТЕМА 15. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

### Ключові поняття та терміни

<i>методи здійснення податкових перевірок</i>	<i>адміністративне стягнення за податкове правопорушення</i>
<i>податкове правопорушення</i>	<i>кримінальна відповідальність за податкове правопорушення</i>
<i>ухилення від сплати податків</i>	<i>штрафна санкція, пеня</i>
<i>функції податкового контролю</i>	<i>принципи податкового контролю</i>

### 15.1. Поняття, сутність, функції, принципи та методи податкового контролю

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

Фахівці виділяють об'єкти контролю – це, насамперед, нарахування та сплата до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Об'єктом контролю є також доходи громадян України, іноземців та осіб без громадянства у тій частині, в якій вони виступають платниками податків і зборів.

Як зазначають науковці І. Г. Андрущенко, С. М. Безрутенко, О. І. Клименко, О. А. Кузьменко та ін. [63], зміст податкового контролю характеризується такими особливостями:

— це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти:

— 1) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державною особливою компетенцією саме в галузі

оподаткування;

— 2) здійснюється відносно спеціального об'єкта - централізованих і децентралізованих грошових фондів;

— він включає контроль за дисципліною в сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю;

— податковий контроль характеризується чіткою цілеспрямованістю;

— податковий контроль пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами. Беруть участь останні в даному процесі побічно, опосередковано: а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, в основі обчислення й сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина); б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів здійснюється погашення податкових боргів;

— податковий контроль відображає відносини влади й суб'єктів господарювання, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер.

Податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль виконує наступні функції:

а) облікову – забезпечення обліку платників податків, предметів оподаткування, належних платежів бюджетам і цільовим державним фондам;

б) профілактичну – припинення та попередження правопорушень у податковій сфері;

в) інформаційну – податковий контроль слугує джерелом інформації для прийняття управлінських рішень;

г) мобілізуючу – за результатами податкового контролю

відповідно може збільшуватись обсяг надходжень до бюджетів та цільових державних фондів.

Принципи податкового контролю поділяються на три групи: загальноправові, загальноуправлінські та спеціальні. Загальноправові – принципи, притаманні податковому праву в цілому і правовому інституту податкового контролю зокрема; загальноуправлінські – принципи, характерні для управлінської діяльності в цілому, і в тому числі податковому контролю як особливому виду управлінської діяльності; спеціальні – принципи, що визначають специфіку інституту податкового контролю.

Нормативне забезпечення податкового контролю полягає в тому, що процедури його здійснення регламентуються окремими нормами Конституції України, кодексами України, зокрема Податковим кодексом України, Указами Президента України, Постановами Кабінету міністрів України та Національного банку України, рішеннями органів місцевого самоврядування. Державна фіскальна служба України видає накази, якими затверджує методики планування податкових перевірок та відбору платників до планів-графіків виїзних перевірок, порядок взаємодії структурних підрозділів органів Державної фіскальної служби України при здійсненні контрольних дій, порядок оформлення матеріалів камеральних та виїзних податкових перевірок та ін.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. Контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження. Також з метою отримання податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів



господарювання щодо платника податків та даних щодо неприбуткових організацій.

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 (рис. 15.1):



**Рис. 15.1. Джерела інформації для здійснення податкового контролю**

Обидва джерела формування інформаційної бази податкового контролю взаємопов'язані і тільки у поєднанні дають змогу визначити реальний розмір об'єктів оподаткування.

Документальні джерела інформації дозволяють вивчити первинні облікові документи, реєстри обліку, облікову та фінансову звітність та перевірити достовірність господарських операцій, податкових розрахунків та відповідність їх чинному законодавству.

Вивчаючи фактичні джерела інформації, фахівці з'ясовують кількісний та якісний склад майна та зобов'язань суб'єктів підприємницької діяльності, які пов'язані з формуванням об'єктів оподаткування.

Методичне забезпечення податкового контролю відіграє важливу роль в його якості. Відповідно до специфіки конкретного податку або обов'язкового платежу центральний податковий орган затверджує методологію здійснення податкового контролю, яка впроваджується в усіх державних фіскальних органах.

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 відповідальних осіб інших податкових зобов'язань.

До методів здійснення податкового контролю відносять (рис. 15.2):

- загальнонаукові, зокрема аналізу, синтезу, індукції, дедукції, моделювання, абстрагування, конкретизації, аналогії,
- прикладні: документальні, спостереження за об'єктом контролю, запити про платника податку, метод достовірних тверджень, розрахунково-аналітичні та ін.



**Рис. 15.2. Методи здійснення податкового контролю**

Основним способом податкового контролю є перевірка. Об'єктивна передумова реалізації даного методу податкового

контролю пов'язана з повноваженнями органів, наділених правом на проведення контролюючих дій. У широкому сенсі податковий контроль – це діяльність посадових осіб органів контролю у сфері оподаткування щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення та сплати податків прийнятним актам законодавства з питань оподаткування; щодо виявлення відхилень, допущених у ході виконання податкових правил, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання. Якість податкового контролю, яка 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 головних вимог до податкового контролю випливає із класичних принципів оподаткування: контроль має приносити значно більше коштів, ніж було затрачено на його проведення.

## **15.2. Порядок проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності органами Державної фіскальної служби України**

Організація податкового контролю являє собою інструмент координації основних елементів контрольно-перевірочної діяльності, таких як: виявлення і облік платників податків; перевірка правильності обчислення податків і податкових платежів; контроль за своєчасністю надходжень нарахованих сум у бюджет. Особливість ефективної організації податкового контролю полягає у виборі таких методів і умов їх використання, які в найбільшій мірі відповідають меті податкового контролю та забезпечують взаємозв'язок елементів контрольно-перевірочної діяльності.

Процес податкового контролю передбачає послідовність заходів, які мають бути здійснені податковими органами з метою виявлення дотримання платниками податків податкового

законодавства. Він складається з таких етапів:

- планування контролю;
- доперевірочний (превентивний) контроль;
- поточний податковий контроль;
- оформлення результатів податкового контролю;
- виконання приписів;
- вирішення спірних питань;
- обмін інформацією з іншими контролюючими органами.

Органи фіскальної служби здійснюють контроль за сплатою податків і зборів платниками як безпосередньо при виїзді на підприємства, так і в інспекціях, використовуючи усю наявну інформаційну базу.

Податкові перевірки можна класифікувати за певними ознаками (рис. 15.3).



Рис. 15.3. Схема класифікації податкових перевірок

За місцем проведення та обсягом документації, що перевіряється, перевірки поділяються на камеральні та документальні.

Камеральні перевірки – це перевірки, які проводяться фахівцями відділів оподаткування у приміщенні податкового органу, і зміст яких полягає у встановленні правильності обрахунку сум податків, заповнення відповідних форм і перевірки їх взаємозв'язку.

Документальні перевірки – це перевірки, які передбачають перегляд первинних документів, вияв правильності й достовірності організації і ведення бухгалтерського обліку, своєчасності та повноти сплати податків, зборів і обов'язкових платежів, а також правильності застосування чинних пільг. Така перевірка проводиться за місцем знаходження підприємства – платника податку.

За способом організації перевірки поділяються на планові та позапланові.

Органи державної фіскальної служби у випадках, в межах компетенції та в порядку, передбачених законами України, мають право здійснювати документальні невиїзні перевірки (на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) незалежно від способу їх подачі), а також планові та позапланові виїзні перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), додержання валютного законодавства юридичними особами, їх філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичними особами, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами України покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі).

Під плановою виїзною перевіркою розуміють перевірку платника податків щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати ним податків та зборів (обов'язкових платежів), яка передбачена у плані роботи органу державної фіскальної служби і проводиться за місцезнаходженням такого платника податків чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна

перевірка.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин:

1) за наслідками перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків законів України про оподаткування, валютного законодавства, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

2) платником податків не подано в установлений строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податковій декларації, поданій платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

4) платник податків подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державної фіскальної служби під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки, в якій вимагає повного або часткового скасування результатів відповідної перевірки;

5) у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної фіскальної служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

6) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства;

7) стосовно платника податків (посадової особи платника податків) у порядку, встановленому законом, податковою міліцією (Державна служба фінансових

розслідувань) заведено оперативно-розшукову справу, у зв'язку з чим є потреба у проведенні позапланової виїзної перевірки фінансово-господарської діяльності такого платника податків;

8) у разі, коли вищий орган державної фіскальної служби в порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу здійснив перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або акта перевірки, складеного нижчим органом контролю, та виявив їх невідповідність вимогам законів, що призвело до ненадходження до бюджетів сум податків та зборів (обов'язкових платежів);

9) платник подав декларацію з від'ємним значенням податку на додану вартість.

Право на проведення планової виїзної перевірки платника податків надається лише у тому випадку, коли йому не пізніше, ніж за десять днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

Посадові особи органу державної фіскальної служби мають право на проведення планової або позапланової виїзної перевірки за наявності підстав для їх проведення, та за умови надання платнику податків під розписку:

1) направлення на перевірку, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу державної фіскальної служби, мета, вид (планова або позапланова), підстави, дата початку та дата закінчення перевірки, посади, звання та прізвища посадових осіб органу ДФС, які проводитимуть перевірку. Направлення на перевірку є дійсним за умови наявності підпису керівника органу ДФС, скріпленого печаткою органу ДФС;

2) копії наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, в якому зазначаються підстави проведення позапланової виїзної перевірки, дата її початку та дата закінчення.

Ненадання цих документів платнику податків або їх надання з порушенням вимог є підставою для недопущення посадових осіб органу державної фіскальної служби до проведення планової або позапланової виїзної перевірки.

Обов'язкові умови проведення планової перевірки:

– суб'єкт перевірки у письмовій формі повідомляється про дату проведення не пізніше, ніж за десять днів до її початку;

— якщо плануються виїзні перевірки різними органами – фіскальними, митними та іншими, то вони мають здійснюватись одночасно.

Проведення перевірок органами державної податкової служби не повинно порушувати нормального режиму роботи платників податків.

Проведення планових виїзних перевірок здійснюється органами державної фіскальної служби одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням та сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

За обсягом питань, що перевіряються, перевірки поділяють на комплексні, тематичні й оперативні.

Комплексні перевірки – всебічні перевірки діяльності суб'єктів підприємницької діяльності щодо дотримання ними основ податкового та валютного законодавства, правильності розрахунків з бюджетами всіх рівнів, достовірності ведення бухгалтерського і податкового обліку та складання звітності.

Тематичні перевірки – це перевірки, які проводяться щодо окремих питань дотримання податкового і валютного законодавства України за окремими графіками.

Оперативні перевірки – це перевірки, які здійснюються щодо окремих положень чи вказівок і проводяться за окремими планами, затвердженими керівниками фіскальних органів і спрямовані на забезпечення результативності кожної перевірки.

Оперативні перевірки передбачають перевірку суб'єктів господарювання (юридичних осіб або фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності) на предмет дотримання ними встановленого порядку розрахунків зі споживачами за готівку, грошових документів, лімітів готівки в касах та її використання при розрахунках за товари, роботи, послуги, наявності свідочств про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності і марок акцизного збору, а також обстеження будь-яких виробничих,



складських, торговельних та інших приміщень, що використовуються як юридична адреса суб'єктів підприємницької діяльності або для одержання доходів, сплати податку з реклами, збору за паркування автотранспорту, ринкового збору, курортного збору, збору за розміщення об'єктів торгівлі та з інших питань, обумовлених податковим законодавством, що виникають в ході оперативної перевірки.

Оперативна перевірка може проводитися і на тих об'єктах господарювання суб'єктів підприємницької діяльності, де розрахунки зі споживачами проводяться у безготівковій формі.

За цілями проведення перевірки поділяють на звичайні, повторні й зустрічні.

Звичайні перевірки – це планові і позапланові податкові перевірки, що проводяться без застосування особливих умов.

Зустрічні перевірки – це перевірки з питань своєчасності сплати платежів до бюджетів, відшкодування з бюджету податку на додану вартість у випадку ліквідації суб'єктів підприємницької діяльності, які проводяться державними фіскальними органами в міру виникнення необхідності в їх проведенні.

Документальні перевірки на вимогу правоохоронних органів, а також на вимогу підрозділів податкової міліції, зустрічні перевірки, перевірки з питань своєчасності сплати платежів до бюджету, відшкодування з бюджету проводяться в міру необхідності.

Найголовніше при здійсненні перевіркової роботи – це, насамперед, якісний відбір платника податків для перевірки. Головною умовою налагодження взаємовідносин з платником, підвищення рівня добровільності сплати ним податків та платежів до бюджету є впевненість платника у його захищеності від неправомірних дій з боку органів контролю, зокрема фіскальної служби.

### **15.3. Основні причини і типові способи вчинення правопорушень у сфері оподаткування та методи їх виявлення**

У системі ринкових відносин ухилення від сплати податків – це явище, яке базується на відносинах, що складаються у процесі розподілу і перерозподілу доходу.

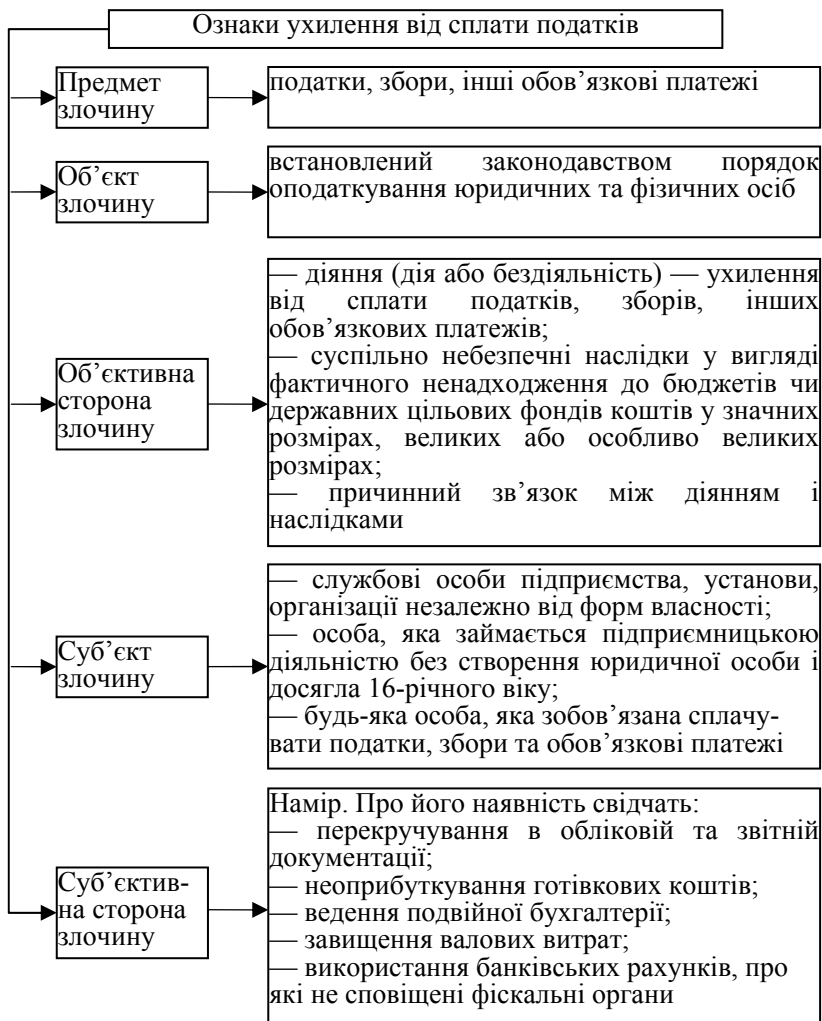
У зарубіжній фінансовій літературі для означення різних видів ухилення від податків використовуються окремі терміни. Ті з них, що мають цілком легальний характер, виникають через недосконалість законодавства чи у результаті лобіювання у парламенті навмисне створених «податкових лазівок» (tax loopholes) для певних категорій платників, мають назву «tax avoidance» – уникнення, обхід податку.

З огляду на особливості нормотворчості та юридичних казусів, що виникають у економічно-комерційній практиці, ухилення такого виду не передбачає кримінальної відповідальності, не є податковим злочином.

Крім того, уникнення від сплати податків може ґрунтуватись на основі податкового планування за допомогою використання законних пільг та механізмів, на детальному і досконалому знанні норм податкового законодавства і правильному їх застосуванні з метою побудови економічної діяльності таким чином, щоб виключити або зменшити розмір податкових зобов'язань або податкових платежів, тобто з метою їх оптимізації.

Нелегальне ухилення злочинним способом, яке переслідується законом, іменується «tax evasion» – ухилення від податку у незаконній формі. Такі ухилення є продуктом антидержавної поведінки податкоплатників у результаті їхніх намірів чи завдяки створеним їм умовам.

Під ухиленням від сплати податків слід розуміти дії особи, спрямовані на повну або часткову несплату певних податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які мають сплачуватись підприємствами, установами та організаціями різних форм власності, а також фізичними особами. Ознаки ухилення від сплати податків відображено на рис. 15.4.



**Рис. 15.4. Ознаки ухилення від сплати податків**

Фактично ухилення характеризується бездіяльністю, тобто невиконанням конституційного обов'язку зі сплати податків, зборів і обов'язкових платежів.

Предметом злочину є податки, збори, інші обов'язкові платежі. Його об'єктивний бік характеризує сукупність трьох ознак:

— діяння (дія або бездіяльність) – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, яке здійснюється службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;

— суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, великих або особливо великих розмірах;

— причинний зв'язок між діянням і наслідками.

Об'єктом складу злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України [64] є фінансова діяльність держави щодо формування державних цільових фондів та дохідної частини бюджетів, а також порядок сплати до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів та інших обов'язкових платежів фізичними та юридичними особами.

Суб'єктом злочину можуть бути:

– службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форм власності;

– особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і досягла 16-річного віку;

– будь-яка особа, яка зобов'язана сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі та досягла 16-річного віку.

Рівень усвідомлення необхідності сплачувати податки залежить як від давності податкових традицій, рівня правової культури, так і від характеру та результативності податково-бюджетної політики держави та суб'єктивної оцінки кожним платником своєї плати за участь у споживанні суспільних благ.

Податковій теорії і практиці відомі чотири основних види причин нелегального ухилення від сплати податків (рис. 15.5): моральні, політичні, економічні, технічні або організаційно-управлінські.



**Рис. 15.5. Основні причини, які сприяють податковим правопорушенням**

У будь-якій державі трапляються факти корупції у вищих ешелонах влади, використання державних коштів на особисті потреби. Тому платники податків не відчувають

моральної відповідальності за ухилення від оподаткування. Загальні потреби, для задоволення яких через податки формується бюджет держави, не сприймаються платниками податків як необхідна реальність, особливо якщо витрати держави не підзвітні громадськості.

Багато платників податків ухиляється від їх сплати, мотивуючи це значним рівнем податкового тягаря, а також надмірним державним регулюванням на мікрорівні, яке робить операційні витрати на ведення легального бізнесу надто високими.

Розглядаючи податковий тягар як причину, необхідно зауважити, що з погляду інституціонального напрямку фінансової науки платники вдаються до приховування своїх доходів від оподаткування в тому разі, якщо вартість їх приховування є нижчою за вигоди, які це приховування дає.

Крім цього фактору є й інші фактори, що впливають на рішення індивідів про сплату податків чи ухилення від них. Серед таких факторів:

1) ефективність використання державою податкових надходжень, яка оцінюється наявністю позитивних наслідків державної діяльності в економічній і соціальній сферах, відсутність марнотратства державних коштів;

2) інфляція, яка спричинює невдоволення індивіда фіскам, оскільки через фіксовані прогресивні ставки прибуткового податку він змушений сплачувати більшу частку свого доходу;

3) наділення громадян демократичним правом участі в ухваленні рішень (наприклад, через референдум або народну ініціативу).

Існують і політичні причини ухилення від податків. У тих випадках, коли у державі є стійка тенденція лобювання при визначенні напрямків економічної політики, платник податків вважає своїм обов'язком потурбуватись про особисті інтереси та інтереси своїх працівників, які залишились без захисту лобістів. Якщо при проведенні державної політики інтереси окремих груп ставляться над інтересами інших (без економічних на те

причин), то платники податків, які вважають себе обділеними, вишукують різноманітні варіанти зменшення податкових виплат.

Що ж стосується економічних причин ухилення від сплати податків, то тут необхідно зазначити, що процес становлення системи оподаткування в Україні відбувається в умовах, які характеризуються розбалансованістю банківської системи, кризою платежів, інфляційними процесами, зростанням цін і зниженням платоспроможності населення, значним дефіцитом бюджету. Суттєвою технічною причиною ухилення від сплати податків є складність і суперечливість національного законодавства. Технічна складність оподаткування дозволяє платнику податків уникати платежів, не порушуючи закону. Це ускладнює і практику податкового контролю. Його результати прямо залежать від зрозумілості методик оподаткування, технічного забезпечення податкових перевірок, бухгалтерського обліку і звітності, системи обліку платників податків.

Діяльність у сфері оподаткування сьогодні регулюється величезною кількістю нормативних актів. Досить часто окремі положення законодавства не узгоджуються між собою.

Крім того, недостатній рівень юридичної та економічної підготовки працівників податкових органів, відсутність достатнього досвіду боротьби з порушеннями податкового законодавства також сприяє ухиленню від сплати податків. Цьому ж сприяє і недостатня захищеність працівників податкових органів при виконанні ними службових обов'язків від фізичного і психологічного тиску з боку порушників податкового законодавства.

Таким чином, можна відмітити, що сукупність вищевказаних недоліків у поєднанні з морально-психологічними особливостями підприємця можуть стати конкретними обставинами, які сприяють здійсненню злочинів у сфері оподаткування.

Характеризуючи морально-психологічний образ підприємців в Україні, їх можна розділити на три групи.

Перша – це люди, які мають в Україні довгострокові перспективи. Вони розуміють: рано чи пізно в Україні сформується правова держава і несплата податків, як скрізь у світі, буде вважатися серйозним злочином.

До другої групи відносять тих, хто ще прагне робити «гарячі гроші». Таких людей досить багато (з врахуванням того, що за рік податковими органами виявляється близько 20 тисяч фіктивних підприємницьких структур).

Третю групу складають підприємці, які ні за яких обставин чесно працювати не хочуть. Ця група має стійкі зв'язки з криміналітетом, фінансує його.

З соціально-психологічного погляду ухилення від податків – це деструктивна форма відчуження платників податків від держави і суспільства. У західних країнах держава не встановлює надто високі норми оподаткування, а також підкреслено спрямовує діяльність державних структур на службу інтересам платників.

Податкове законодавство України часто дає платнику можливість ухилитися від сплати податків. Це обумовлено наявністю:

- значної кількості податкових пільг у законодавстві;
- різноманітних ставок оподаткування;
- значних недопрацювань в податкових законах, що пояснюється недосконалістю юридичної техніки і неврахуванням законодавцями всіх обставин, які можуть виникнути при нарахуванні чи сплаті того чи іншого податку.

Податкове правопорушення – це протиправна дія або бездіяльність, що виявляється в невиконанні або в неналежному виконанні податкових зобов'язань, за які встановлюється відповідальність.

Найбільшої уваги у сучасних умовах потребує попередження податкових правопорушень у сферах:

- кредитно-фінансових відносин;
- зовнішньоекономічної діяльності;
- реалізації нафтопродуктів;



- імпорту і реалізації медичних препаратів;
- операцій з нерухомістю;
- операцій з чорними і кольоровими металами;
- торгівлі;
- гравального бізнесу;
- виробництва і реалізації підакцизних товарів тощо.

На вибір способу правопорушення впливають різні фактори. Це можуть бути обставини об'єктивного характеру (сфера діяльності суб'єкта господарювання, рівень ефективності діяльності органів контролю, характер фінансово-господарських операцій) і суб'єктивного характеру (наявність зв'язків з працівниками правоохоронних органів, які здійснюють прикриття злочинної діяльності, наявність досвіду у здійсненні злочинів, у т. ч. і у сфері оподаткування, знання правил ведення бухгалтерського обліку тощо).

До правопорушень, які сприяють ухиленню від сплати податків, відносять:

- порушення проти системи гарантій виконання обов'язків платника податків: незаконне відкриття банківських рахунків, вчинення незаконних розрахунків (включаючи розрахунки готівкою), незаконна видача фінансових документів, порушення касової дисципліни;
- порушення проти обов'язків зі сплати податків: несплата або несвоєчасна сплата податку, незаконне використання пільг з цього виду податку, приховування об'єкта оподаткування;
- порушення у сфері ведення бухгалтерського обліку, упорядкування і надання бухгалтерської і податкової звітності, невірогідність даних фінансової документації, порушення порядку упорядкування і надання бухгалтерської і податкової звітності, ухилення від надання даних звітності;
- порушення проти контрольної функції податкових органів, пов'язані з несвоєчасною реєстрацією в державних органах або ухиленням від такої реєстрації, перешкоджанням здійсненню контрольної діяльності, податковим перевіркам.

Фахівці виділяють найбільш загальні способи ухилення від сплати податків (рис. 15.6):



**Рис. 15.6. Перелік найбільш загальних способів ухилення від сплати податків**

Поряд із загальними способами ухилення від сплати податків є і ряд специфічних способів здійснення злочинів у галузі оподаткування, а саме ухилення від сплати податків шляхом:

- завищення витрат на виконання робіт;
- виконання товарообмінних операцій без відображення їх у бухгалтерському обліку;
- реалізації продукції на адресу фіктивних фірм без передплати і переведення сум на дебіторську заборгованість;
- використання розрахунків у готівковій формі;
- фіктивного експорту товарів;
- оформлення фіктивних документів про передачу товару на зберігання;
- заниження кількості і ціни товару (продукції), прийнятого суб'єктом підприємницької діяльності для подальшої реалізації;

- оформлення документів, прийнятих на реалізацію товарів, і реалізація протягом тривалого періоду необлікованих товарів;
- фальсифікації даних про кількість реалізованих товарів і отриманих грошових коштів;
- оформлення фальсифікованих документів про повернення товару, прийнятих від суб'єктів підприємницької діяльності або громадян на реалізацію;
- незаконного використання пілг з імпорту медичних засобів;
- надання неправдивої інформації про виникнення права на відшкодування з бюджету ПДВ.

Правопорушення у сфері оподаткування пов'язані з тим, що податкова системи України почала формуватися і продовжує цей складний процес у непростий період переходу від командно-адміністративної економіки до економіки ринкового типу, який супроводжують кризові явища практично в усіх сферах суспільного життя, що призводить до поширення порушень податкового законодавства.

Підвищення рівня викриття податкових правопорушень забезпечується за рахунок посилення оперативної роботи, проведення ефективних превентивних заходів.

Вплинути на поведінку платника, тобто на його наміри приховувати доходи, можна за допомогою:

- забезпечення стабільного податкового законодавства, зниження податкових ставок;
- забезпечення такого співвідношення між величиною граничної ставки податку і граничної ставки штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, за якого остання є більшою за першу;
- спрощення процедури адміністрування податків, підвищення ефективності роботи податкової служби з виявлення фактів ухилення від оподаткування;
- забезпечення невідворотності покарання в разі виявлення таких фактів; формування податкової етики.

#### **15.4. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства**

Податкова практика розрізняє два основних способи боротьби з податковими правопорушеннями:

- попереджувальні (превентивні) методи;
- покарання (репресивні методи).

Важливою умовою для зменшення кількості правопорушень є розширення сфери превентивного податкового контролю. До комплексу попереджувальних заходів входить надання консультативно-методичної допомоги платникам податків, своєчасне висвітлення змін податкового законодавства у пресі, оприлюднення інформації про найбільш типові порушення податкового законодавства та огляд господарської і судової практики.

Відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податків та зборів і додержання законів про оподаткування несуть платники податків і зборів.

За порушення правильності обчислення та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів законодавством передбачено адміністративну, кримінальну та фінансову відповідальність.

Адміністративна відповідальність (штрафи), що застосовується фіскальними органами, має деякі особливості: підставою для її застосування є вчинення адміністративного правопорушення; адміністративні штрафи накладаються лише на фізичних осіб (громадян) – окремих платників податків, керівників і бухгалтерів платників податків – юридичних осіб, інших громадян, винних у порушенні податкового законодавства. Розмір штрафу залежить від сукупності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність порушника, а також від його особи, ступеня вини, майнового стану.

Факт здійснення адміністративного правопорушення – порушення законодавства про оподаткування чи порушення порядку здійснення підприємницької діяльності встановлюється

в процесі або за наслідками перевірки підприємства, установи, організації чи громадянина. Службові особи державних фіскальних служб (інспекцій) при встановленні фактів порушень, за які винні особи підлягають притягненню інспекціями до адміністративної відповідальності, крім відображення цих фактів у актах перевірок, складають протокол про адміністративне правопорушення – порушення податкового законодавства у двох примірниках. Його зміст повинен відповідати вимогам ст. 256 КУпАП [65].

Послідовність притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення зображена на рис. 15.7.

Протокол підписується службовою особою ДФС, яка його склала, і особою, яка вчинила порушення. Протокол може бути також підписаний свідками, у разі відмови особи, яка вчинила правопорушення, від підписання протоколу. У ньому роблять запис про це, і така відмова не є підставою для припинення розгляду справи. Особа, яка вчинила правопорушення, має право надати пояснення і зробити зауваження щодо змісту протоколу, які додаються до нього, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання.

Під час складання протоколу порушникові роз'яснюються його права і обов'язки, передбачені ст. 268 КпАП, про що робиться відмітка у протоколі. Справа про адміністративне правопорушення – порушення податкового законодавства – розглядається начальником ДПІ чи його заступником за місцем вчинення правопорушення (ст. 276 КпАП) у 15-денний термін від дня одержання протоколу про адміністративне правопорушення та інших матеріалів справи (ст. 277 КпАП).

Відповідно до ст. 268 КпАП справа про адміністративне правопорушення має розглядатися у присутності особи, яка притягується до адміністративної відповідальності. У разі її відсутності справа може бути розглянута лише у випадках, коли є дані про своєчасне повідомлення цієї особи про місце і час

розгляду справи, і якщо від неї не надійшло клопотання про відкладення розгляду справи.



**Рис. 15.7. Послідовність притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення**

Адміністративне стягнення може бути накладене не пізніше як через два місяці від дня вчинення правопорушення, а при тривалому правопорушенні – два місяці від дня його виявлення. До перших належать правопорушення, які мають разовий характер (наприклад, несвоєчасне подання декларацій, розрахунків, аудиторських висновків, платіжних доручень на внесення платежів до бюджетів і державних цільових фондів тощо), а до тривалих правопорушень податкового законодавства – ті, які здійснюються протягом певного періоду (відсутність бухгалтерського обліку об’єктів оподаткування, ведення його з порушенням встановленого порядку, інші правопорушення, пов’язані з обчисленням податків, платежів і внесків,

встановити які можна лише під час документальної перевірки на підставі первинних бухгалтерських документів).

Розмір штрафу залежить від сукупності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність порушника, а також від його особи, ступеня вини, майнового стану.

Кримінальній відповідальності і покаранню підлягає особа, винна у вчиненні злочину, тобто така, що умисно або з необережності вчинила передбачене кримінальним законодавством суспільно небезпечне діяння.

Тяжким злочином визнається ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за обтяжливих обставин, а також шахрайство з фінансовими ресурсами.

Державні податкові органи уповноважені передавати відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції, а також направляти матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам з боротьби з організованою злочинністю у разі виявлення порушень, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, які створюють умови для такої діяльності.

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів передбачена відповідними статтями Кримінального Кодексу України.

Якщо платник податку вперше вчинив порушення чи діяння за першою або другою частинами статті, то він звільняється від кримінальної відповідальності у тому разі, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності він сплатив борг за податками і зборами, а також відшкодував збитки, завдані державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Несплата або неповна сплата суб'єктами підприємницької діяльності або громадянами податків, зборів, інших обов'язкових платежів тягне за собою відповідальність за порушення податкового законодавства, навіть у тому разі, якщо порушення сталося через помилкове застосування

законодавства, недбалість, недосвідченість чи розрахункову помилку.

Штрафна санкція (штраф) – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами.

Пеня – плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвочасним погашенням податкового зобов'язання.

Факти порушень податкового законодавства службова особа органу державної податкової служби оформляє актом документальної перевірки, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів й зазначенням конкретних їх пунктів і статей.

Керівники і відповідні службові особи підприємств, установ, організацій і громадяни під час перевірки, що проводиться органами державної податкової служби, зобов'язані надати письмові пояснення з усіх питань, що виникають, підписати акт про проведення перевірки і виконувати вимоги органів державної податкової служби щодо усунення виявлених порушень законодавства про податки та інші обов'язкові платежі до бюджетів і внески до державних цільових фондів.

Рішення про застосування та стягнення фінансових санкцій за наслідками розгляду матеріалів перевірки приймає керівник органу державної податкової служби або його заступник (керівник, який розглядав матеріали перевірки) за встановленою формою у двох примірниках не пізніше, ніж через десять днів з дня складання акта перевірки.

Оскарження рішень органів державної податкової служби здійснюється у встановленому законом порядку.



### ***Питання для самоконтролю знань:***

1. В чому полягає сутність податкового контролю?
2. Які джерела інформації використовують для здійснення податкового контролю?
3. Які Ви знаєте методи здійснення податкового контролю?
4. Яким чином поділяються податкові перевірки за місцем їх проведення?
5. Назвіть основні способи боротьби з податковими правопорушеннями.
6. Перелічіть найбільш загальні способи ухилення від сплати податків.
7. Назвіть ознаки ухилення від сплати податків.
8. Назвіть сновні причини, які сприяють податковим правопорушенням.
9. Яка послідовність притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення?
10. В які терміни може бути накладене адміністративне стягнення за податкові правопорушення?
11. Яким чином класифікуються податкові перевірки за обсягом питань, що перевіряються?
12. Яким чином поділяються податкові перевірки за цілями їх проведення?

## ТЕМА 16. МОРАЛЬНО-ЕТИЧНІ ТА ФІСКАЛЬНО-СОЦІОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УКРАЇНІ

### Ключові поняття та терміни

*фіскальна соціологія*  
*податковий тягар*  
*модернізація державної*  
*фіскальної служби*  
*податкова межа*

*податкова девіація*  
*податкова культура*  
*коефіцієнт еластичності*  
*податків*  
*справедливість оподаткування*

### 16.1. Роль фіскальної соціології у реалізації засад податкового менеджменту

Сучасні суспільні, економічні та політичні процеси, що відбуваються в економіці України із запровадженням засад податкового менеджменту, передбачають особливу увагу до потреб суб'єктів оподаткування, їх інтересів та мотивів податкової поведінки.

Фіскальна соціологія – досить молода дисципліна, яка вивчає вплив переважно неекономічних чинників на фіскальну політику держави (політичних, моральних, національних, релігійних тощо). На межі фіскальної соціології та фіскальної політики можна знайти відповіді щодо шляхів вирішення гострих соціально-економічних проблем України. Сьогодні все більше зарубіжних вчених-економістів звертаються до постулатів фіскальної соціології, оскільки лише на стику суспільних фінансів, соціології, демографії, політології, соціальної політики та економіки можна відкрити закономірності розвитку сучасної економіки. Вузькоекономічний підхід (в рамках неолібералізму, або — неокейнсіанства, або — неомарксистизму) до пошуку шляхів вирішення соціально- економічних проблем сьогодення не дає належного ефекту. Українські дослідники все активніше застосовують інституційний підхід, визнаючи вагомий вплив

на соціально-економічний розвиток таких факторів, як особливості соціальних відносин, вплив звичаїв і традицій, менталітету, історичних особливостей розвитку країни та інших неекономічних чинників, які відіграють іноді більшу роль, ніж економічні.

Фіскальна соціологія, як наука, дає більш широкий погляд на економічні явища, розглядаючи вплив різного роду економічних та неекономічних чинників на явища економічного життя, та процеси оподаткування, відслідковуючи їх зворотній вплив з метою свідомого регулювання вчинків та дій платників податків відповідно до поставленої мети. Використання вказаних теоретичних напрацювань є особливо актуальним в часи суспільних трансформацій в Україні та в процесі здійснення реформ в податковій сфері держави.

Велика кількість взаємозумовлених зв'язків і відносин, що існують у суспільстві, прямий і опосередкований взаємозв'язок змін у податковому законодавстві, обумовлених певними причинами, потребує в кожному конкретному випадку глибокого розуміння їх природи, характеру і сутності, виявлення та вивчення яких становить суть фіскальної соціології.

Фіскальна соціологія досліджує соціальні, економічні та політичні аспекти процесів оподаткування, намагаючись пояснити взаємовідносини між державою і суспільством у контексті оподаткування. Предметом її дослідження є устрій і трансформація функцій держави та політичних структур у процесі фіскальних взаємодій. Крім того, піднімаються питання легітимності податкової держави і фінансування суспільних політичних структур громадянином-платником податків через призму соціальної справедливості в сфері скорочення нерівності доходів.

Вперше окреслення фіскальної соціології пов'язують з іменем Р. Голдшейда, який у 1917 році вказав на особливу важливість вивчення фіскальної історії для розуміння процесу формування держави [66].

Ще задовго до формування фіскальної соціології як

науки середньовічний арабський мислитель Ібн Хальдун довів можливість функціонування держави тільки завдяки грошовим поступленням в казну, стверджуючи, що «податки і збори утворюють матерію держави», що є можливим завдяки двом формам втручання: перша форма – це збільшення оподаткування шляхом введення різноманітних видів податків, «вигадування монархом нових видів податків»; друга форма - це пряме втручання держави в природну кон'юнктуру ринку, у внутрішню і зовнішню політику [67, с. 37].

Різні форми втручання призводять до негативних для держави наслідків. Так, надмірність оподаткування, «гніт і утиски» підданих, зменшення доходів, вбиває їх надію, пов'язану з торгівлею, зменшує поступлення в казну та призводить до деградації економіки [68]. Таким чином, як стверджував Ібн Хальдун, держава гине, вона здійснює самогубство, бо знищує ту основу, завдяки якій і може сама існувати, тому аргументи на користь виваженого, обгрунтованого підходу до процесів оподаткування, незважаючи на свою багатовікову історію формування, є актуальними і в час демократичних та ринкових трансформацій України.

Безпосередньо до переліку наук соціологічного спрямування фіскальну соціологію ввів Й. Шумпетер, який визначив її як дисципліну, яка вивчає соціальні процеси пов'язані з оподаткуванням і державними фінансами.

Прихильники фіскальної антропології впродовж тривалого періоду часу приділяли особливу увагу дослідженню зв'язку між рівнем оподаткування і геополітичними конфліктами. Всі дослідники схилилися до думки, що під час війни держави стягують більші обсяги податків, і тому предметом їх дослідження стають причини (обставини) збільшення податкового навантаження. Цю закономірність як приклад наводить у своїй праці «Осягнення історії» А. Тойнбі стверджуючи, що «...підвищення кількості військових сил тягне за собою відповідне збільшення оподаткування і тим самим зниження рівня життя цивільного населення...» [69]. Загалом, закономірності і механізми виникнення і розвитку конфліктів

між учасниками фіскальних взаємодій, а також про принципи і технології попередження, запобігання та управління ними є предметом досліджень фіскальної конфліктології.

Підтвердження думки про те, що податки є еволюційною категорією, що зумовлює необхідність їх дослідження з позицій фіскальної антропології та конфліктології, можна знайти в книзі американського історика Е. Браунлі «Федеральні податки в Америці. Коротка історія» [70], де на основі аналізу процесів оподаткування в США, що цілком можливо застосувати і до інших країн світу, доведено наявність в історії американських податків чотирьох поворотних моментів: Громадянської війни, Першої світової війни, великої депресії і Другої світової війни. В усіх цих випадках уряди країни повинні були створювати принципи нові податкові режими.

В українській економічній літературі виділяють такі принципи фіскальної соціології: релевантності, адекватності, логічної послідовності, узгодженості.

Принцип релевантності означає, що модель соціально-економічного середовища має враховувати тільки типові зв'язки у суспільстві.

Принцип адекватності полягає в тому, що соціальна модель, знання, мотиви, плани дій тощо, повинні будуватися так, щоб вони адекватно сприймалися як економічним суспільством загалом, так і конкретними групами зокрема.

За принципом логічної послідовності поняття, якими оперує практика протидії конфліктним податковим ситуаціям, мають втілюватися в життя поетапно та узгоджуватися між собою.

Принцип узгодженості — необхідність погодження шляхів протидії конфліктним податковим ситуаціям [2, с. 292—293]. Крім того, слід зазначити, що в принципах фіскальної соціології тісно поєднані соціальна та економічна ефективність, які поки не повною мірою враховуються при здійсненні соціально-економічних реформ.

Необхідність подальшого вивчення парадигм фіскальної соціології є беззаперечним, оскільки вони виходять далеко поза

межі господарсько-економічного життя як окремої людини, платника податків, так і суспільства загалом, істотно впливаючи на політико-правову, культурну та соціальну сферу, сімейне та й загалом громадянське благополуччя.

## **16.2. Фіскальні технології та морально-етичні аспекти податкового менеджменту**

Запровадження податкового менеджменту в Україні надає функціонуванню фіскальним механізмам нових пріоритетів у напрямку встановлення відповідних взаємовідносин платників податків та органів контролю як рівних учасників та партнерів для досягнення єдиної мети: побудови економічно розвиненої, демократичної держави.

Упродовж останніх років фіскальні технології не повною мірою відповідали вимогам часу та відповідним змінам економічної ситуації в державі та реальним потребам як держави, так і платників податків. Недоліки вітчизняного податкового адміністрування зумовлювались тим, що переважна більшість рішень щодо управління оподаткуванням приймалась і продовжує прийматись відповідно до особистих знань, інтуїції або інтересів керівництва держави та її організаційних структур, а відсутність науково обгрунтованих підходів, урахування світового та історичного досвіду при формуванні національної податкової системи і при аналізі наслідків від її впровадження спотворюють першопочатково мету запровадження податкового менеджменту.

Негативним фактором, що позначається на дієвості податкового менеджменту в Україні, є внесення частих змін у податкове законодавство, що зумовлює віддалення податкової практики від законодавчих рішень, часто не з позицій економічної доцільності, а відповідно до поточних потреб у фінансуванні доходної частини бюджету.

Незважаючи на те, що правова держава починається з формальної рівності, все ж таки рівність платників податків і органів контролю не можна доводити до абсурду, обмежуючись

однією лише формальною рівністю правових статусів. Проте зараз податкове законодавство не можна назвати справедливим, оскільки в пріоритетному становищі знаходиться держава в особі своїх податкових органів. Крім того, за невиконання податкових зобов'язань платник податків несе строгу відповідальність у вигляді застосування заходів адміністративної і кримінальної відповідальності, а також сплачує чималі фінансові санкції. Водночас, за зайве стягнення податків і необґрунтоване накладення штрафів податкові органи не несуть практично ніякої відповідальності.

Держава в особі уповноважених органів виступає як суб'єкт податкових правовідносин, інший учасник цих правовідносин – платник податків, який не має рівного правового статусу по відношенню до органів держави, тобто між контрагентами існують вертикальні відносини. Правам одних обернено пропорційно відповідають обов'язки інших, а якщо врахувати владно-правові розпорядження, які йдуть від одного учасника податкових правовідносин (від органів держави) до інших суб'єктів (платників податків), то останні знаходяться в залежному становищі.

Реалізація інтересів платників податків у громадянському суспільстві спирається на податкові права, які в процесі поширення податкової культури та розширення обсягу прав і свобод платників, підвищення рівня їхнього захисту є безперечною умовою забезпечення прав та обов'язків, гарантією дотримання законності в процесі оподаткування.

У підготовці та проведенні податкових реформ, особливо в країнах, що розвиваються, доцільно використовувати зарубіжний досвід розвинутих країн світу, де поряд з досить суворими заходами (багаторічне тюремне ув'язнення), що застосовуються до фізичних та юридичних осіб, які ухиляються від сплати податків, для захисту законних інтересів і прав платників податків створено й ефективно діє цілий комплекс соціальних превентивних заходів. При цьому обов'язковою умовою для досягнення партнерської співпраці між платниками і податковими органами є гармонізація податкових відносин, а

саме підвищення довіри до останніх та всієї системи податкового адміністрування.

Невід'ємною складовою і умовою успіху податкового менеджменту на всіх етапах його підготовки і здійснення є гласність, суспільна підтримка і постійний зворотній зв'язок між суб'єктами оподаткування щодо форм, обсягу, мети, змісту, часу та методів організації податкового інформаційного процесу.

Платник податків повинен бачити у працівниках податкових органів не супротивників, а партнерів по податковому процесу, і саме цим зобов'язані керуватися посадові особи податкової служби у проведенні періодичних податкових та інформаційних кампаній, присвячених черговим змінам податкового законодавства, прийому звітності і декларацій, створенні гнучкої і мобільної системи якісного інформаційного сервісу, наданні необхідної методичної і консультативної допомоги.

Очевидним є той факт, що фіскальні новації, які суперечать економічним інтересам платників податків, приречені на невдачу, тому ключовим моментом формування податкового менеджменту стає принцип гармонізації економічних інтересів основних економічних агентів – держави та суб'єктів господарювання. Цей принцип і має бути концептуальним для подальшого розвитку державної податкової служби, що базується на стимулюванні добровільності виконання платниками своїх податкових зобов'язань з розумінням того, що «сплата податків – це рух до цивілізації».

Для досягнення поставленої мети необхідно змінити методи управління, що не відповідають вимогам часу та інтересам учасників процесів оподаткування, запровадивши відповідні законодавчо встановлені механізми, що нададуть системі податкового адміністрування заданий напрям і координуватимуть дії учасників відповідно до змін економічного середовища.

З урахуванням того, що податковий менеджмент – це найбільш соціально виражена сфера управлінських дій, недоліки



та прорахунки в цій сфері приводять до різкого зменшення надходжень податків у бюджет, зростає ймовірність податкових порушень, порушується баланс міжбюджетних відносин, нагнітаючи соціальну напругу в суспільстві.

Податковий менеджмент, виступаючи системою управлінських рішень на різних рівнях управління і процесами оподаткування, прямо залежить не лише від суто практичних заходів та фіскальних технологій, що реалізуються фіскальною службою України, але й від діяльності законодавчих органів держави. Як засвідчує практика, характерною ознакою діяльності останніх було прийняття значної кількості законодавчих актів, а також змін до цих актів, що не сприяє підвищенню ефективності податкового менеджменту і вказує на побудову механізму оподаткування шляхом проб і помилок, підтверджуючи відсутність науково обґрунтованого економічного базису.

Одним з важливих факторів, що впливає на морально-етичні аспекти сприйняття платниками податків чинних фіскальних технологій, є наявність такої категорії як «податковий тягар» – узагальнюючого показника, що характеризує роль податків у житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту.

Рівень податкового тягара стосовно конкретного платника податків відображає частку його сукупного доходу, яка вилучається до бюджету. Як правило, розрахунок цього показника проводять шляхом ділення суми всіх нарахованих податків і податкових платежів на обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи виручку від іншої реалізації. Іноді для більш точного розрахунку до складу фіскальних платежів включають платежі до позабюджетних фондів.

У деяких зарубіжних країнах для розрахунку податкового тягара використовують показник ефективної податкової ставки, який є часткою податку в сумарному оподаткованому доході платника податків. Річ у тому, що при застосуванні методів обкладення доходів платників за методом

складної прогресії податкові ставки, визначені законодавством, показують розмір обкладення лише для окремих частин доходу платника податків. Для того, щоб визначити ефективну податкову ставку, необхідно спочатку обчислити частку, що вилучається податком з кожної окремої частини доходу, а потім їх суму віднести до загальної суми доходів. Оптимальний розмір податкового тягара – основна макроекономічна проблема будь-якої держави.

Для характеристики зміни податкових надходжень під впливом визначальних економічних чинників (валового національного продукту, доходів населення, рівня роздрібних цін тощо) в макроекономіці застосовують такий показник як коефіцієнт еластичності податків (tax elasticity).

Коефіцієнт розраховується за формулою

$$\epsilon = X^{\circ}Y/XU^{\circ}, \quad (16.1)$$

де  $\epsilon$  – коефіцієнт еластичності;

$X$  – початковий рівень податкових надходжень (усіх, групи податків або окремого податку);

$X^{\circ}$  – приріст податкових надходжень (усіх, групи податків або окремого податку);

$U$  – початковий рівень визначального чинника (наприклад, ВВП, дохід тощо);

$U^0$  – приріст аналізованого чинника.

Коефіцієнт еластичності податків показує, на скільки відсотків змінюються податкові доходи (групи податків або окремого податку) при зміні визначального чинника на 1%. Цей коефіцієнт може бути більшим, рівним або меншим за одиницю. Якщо він дорівнює одиниці, то частка податкових доходів держави у ВВП залишається стабільною. Якщо коефіцієнт більший за одиницю, то податкові доходи збільшуються швидшими темпами, ніж зростає ВВП і частка податкових доходів у ВВП зростає. При коефіцієнті, меншому за одиницю, частка податкових надходжень у ВВП знижується.

Податкова межа – умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається оптимальна для платників і державної казни частка

валового національного продукту, що перерозподіляється через бюджетну систему. Зміщення умовної точки в ту або іншу сторону породжує суперечливу ситуацію, проявами якої є: політичні конфлікти, непокоря платників податків фіскальній службі, відплив капіталу, масове ухилення від сплати податків, переселення населення тощо. Рівень податкової межі, як правило, підвищується тільки в надзвичайних ситуаціях, як це було, наприклад, під час Другої світової війни, коли податкова межа становила 80–90%. У Великій Британії після Другої світової війни вилучалося 100% одержуваного надприбутку на умовах повернення. Іншим проявом цього принципу є інформованість платника податків – про всі зміни податкового законодавства платник податків має бути проінформований заздалегідь, а також простота при обчисленні та сплаті податку, можливість вибору платником податків того або іншого способу поведінки із запропонованих податковим законодавством.

Етична категорія справедливості оподаткування як поняття про належне, як відповідність між діями і винагородою, є тією основоположною ідеєю, на якій базується система правового регулювання. Водночас, принцип справедливості, незважаючи на запеклі суперечки з приводу його суті та змісту, ось уже протягом двох сотень років є головним орієнтиром будь-якої цивілізованої системи оподаткування.

Проте, коли йдеться про принцип справедливості у податковій сфері, необхідно враховувати, що це економіко-правовий принцип, і це змушує розглядати його з двох позицій: економічної і юридичної.

З юридичного погляду, принцип справедливості полягає в тому, наскільки обґрунтовано законодавець врегулював порядок вилучення власності у платників, а також в яких відносинах перебувають держава, що збирає податки, і особи, зобов'язані їх платити.

Бюджетна і податкова політика держави повинна будуватися на засадах перерозподілу податкових платежів між платниками з різними можливостями. Це означає, що сама

думка про «подібність в оподаткуванні» хибна і неспроможна. Крім того, при виборі напрямів реформування системи оподаткування слід враховувати існування серед платників податків різних груп, об'єднаних між собою за здатністю рівною мірою нести податковий тягар. Справедлива податкова система не може не враховувати, що великі промислові підприємства і малі підприємства – це платники з різними можливостями і їх не можна зрівнювати. Крім того, необхідно враховувати податкові можливості заново створених підприємств і підприємств, що функціонують протягом кількох років.

З юридичного погляду, податкові органи і платники податків повинні мати рівні права і можливості при захисті своїх інтересів. Крім того, утвердженням принципу справедливості виступатиме залучення платників податків до фінансової відповідальності залежно від ступеня їх вини в здійсненні податкового правопорушення. Нині особи, які злісно ухиляються від сплати податків, і платники, що порушили податкове законодавство в результаті помилки або необережності, несправедливо несуть однакову відповідальність.

Справедлива система оподаткування – це ідеал будь-якої держави і суспільства, якого поки що не досягла жодна країна світу. До цієї мети людська цивілізація йде століттями і попереду в неї ще дуже довгий шлях. Недосконалість системи оподаткування неминуче викликає і викликатиме критику будь-яких фіскальних інститутів суспільства. Проте, незалежно від цього, пошуки шляхів раціонального, ефективного і справедливого оподаткування повинні тривати. За словами французького просвітителя Шарля Монтеск'є «ніщо не потребує стільки державної мудрості і розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку залишають їм». Тому закріплення в податковому законодавстві принципу справедливого оподаткування зрештою дозволить не тільки зробити вітчизняну податкову систему більш ефективною, але і сприятиме зміцненню податкової дисципліни, вихованню

цивілізованого платника податків, знижуватиме рівень конфліктності між платниками та фіскальними органами.

Засобом вирішення конфлікту інтересів є підвищення рівня податкової дисципліни, під якою розуміють точне, своєчасне та неухильне дотримання встановлених правовими та іншими соціальними нормами правил поведінки в суспільному та державному житті, носіями яких є суб'єкти податкових відносин. Крім того, податкову дисципліну можна визначити як своєчасне і належне дотримання правил та обов'язків, а також певний порядок поведінки людей, що забезпечує узгодженість їхніх дій у суспільному та державному житті.

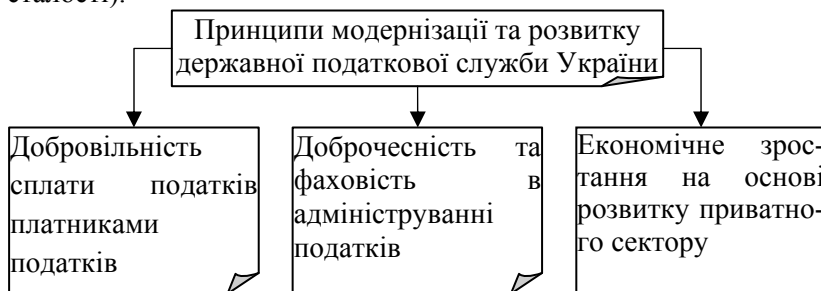
Визначення податкової дисципліни як виконання (дотримання) встановлених податковим законодавством правил поведінки (податкових норм) є дещо неправильним, оскільки існують такі податкові норми, які виконувати необов'язково (наприклад, коли платник податку не використовує передбачену законодавством пільгу тощо). Однак невиконання або неналежне виконання податкових норм та обов'язків є порушенням не лише законодавства, а й податкової дисципліни, і стосується не лише платників податків, а й органів контролю.

Практика засвідчує, що впродовж усього періоду незалежності України жодного разу бюджет держави не визначався показником абсолютного виконання, тому оцінка свідомого невиконання або виконання неповною мірою своїх функцій державою призводить не лише до податкових девіацій, але сприяє зростанню рівня ухилення від оподаткування, що є результатом багатьох причин, і не лише поведінки держави. Але й фундаментальні джерела злочинності, як і небувала раніше глибока соціально-економічна диференціація суспільства, криміногенний характер соціальних відносин, поява декласових категорій населення є наслідком економічної політики держави.

Для нашої держави характерні відсутність правового простору, загального правопорядку і єдиної законності, девальвація ролі законів, нехтування загальними правовими принципами і нормами, правові колізії і протиріччя між різноманітними правовими актами, роздробленість, мозаїчність і

хаотичність правової регуляції, корпоративний характер правових статусів. Тому серед проблемних питань реформування податкової системи України чи не найголовнішим є питання досягнення розумної збалансованості у взаємовідносинах між державою і платниками податків. Необхідно налагодити партнерські відносини між державою і платником податків, за яких держава мала б достатньо коштів для виконання обов'язків перед громадянами, а суб'єкти підприємницької діяльності та громадяни свідомо ці кошти сплачували до бюджету, розуміючи, що вони витрачаються на їх же благо. З цією метою розроблена програма модернізації та розвитку державної податкової служби України, принципами якої є (зображено на рис. 16.1):

- добровільність сплати податків платниками податків;
- добросесність та фаховість в адмініструванні податків;
- економічне зростання на основі розвитку приватного сектору (шляхом створення сприятливих умов для розвитку підприємництва, а також фіскальної та макроекономічної сталості).



**Рис. 16.1. Принципи модернізації та розвитку державної податкової служби України**

Проект модернізації Державної податкової служби покликаний:

- завоювати довіру суспільства, забезпечити ефективний громадський контроль за адмініструванням податків, який переконає платників у прозорості відносин;
- вивести інформатизацію податкових органів на якісно

новий рівень;

- паралельно підвищувати культуру платників та фаховість податківців;

- досягти спрощення і впорядкування податкового законодавства та нормативної бази, зробити їх максимально прозорими і доступними для платників;

- переконати громадян, що сплата податків – це конституційний обов’язок, завдяки виконанню якого держава має змогу піклуватися про соціально-гуманітарну сферу життя суспільства;

- створити сучасні умови праці для податківців, запровадити систему фахових та етичних критеріїв оцінки їх роботи, сприяти підвищенню кваліфікації, готовності до кар’єрного зростання.

Отже, графічно мету модернізації Державної податкової служби представлено на рис. 16.2.



Рис. 16.2. Мета модернізації Державної фіскальної служби

Завдання програми модернізації Державної фіскальної служби

Реалізація програми модернізації, забезпечуватиме платникам податків:

- зменшення податкового навантаження;
- зменшення кількості перевірок, відмову від перевірок платників з гарною репутацією;
- «податкові канікули» для малого та середнього бізнесу;
- підвищення якості обслуговування платників, у тому числі скорочення їхніх витрат на податкову звітність;
- впровадження і вдосконалення механізму податкового компромісу.

Мета та принципи модернізації та розвитку державної податкової служби України визначають і завдання цієї програми (рис. 16.3).



Рис. 16.3. Завдання програми модернізації Державної фіскальної служби



### **16.3. Податкова етика, закономірності сприйняття та податкового мислення платників податків**

Оптимізація фіскальної політики, удосконалення системи оподаткування та запровадження податкового менеджменту можуть не досягти поставленої мети, а інколи й мати зворотній ефект у випадку ігнорування природи та психології людини – особистості, істоти соціальної і платника податку.

Особистість людини – це цілісна система соціальних і психологічних рис, властивостей та якостей учасника і носія суспільних відносин, що включає в себе три підсистеми:

- 1) соціальний статус особи;
- 2) соціальні функції і ролі;
- 3) морально-психологічну характеристику.

Особистість характеризується громадською психологією, що проявляється ставленням до суспільства, держави, психологічним і політичним світоглядом.

Усвідомлений вибір, моральна орієнтація людини проявляється у відповідній поведінці, що характеризується поняттям «соціальна позиція», що складається під впливом соціально-економічних факторів пізнавального інтересу, пов'язаних з індуктивним мисленням і пізнанням: суб'єкт оподаткування формує свої загальні уявлення й оцінки, виходячи з обставин власного досвіду та життя. Оскільки людина – платник податків живе в соціальному середовищі і залежить від нього в усій своїй життєдіяльності, то ці відносини мають здатність спонукати його до діяльності, спрямованої на об'єктивний світ або самого себе.

Одним з основних понять, що характеризує включення людини до фіскальних взаємовідносин, є поняття соціальної установки, або атитюду (від англ. attitude – ставлення, установка). У поведінці конкретного платника податків атитюд забезпечує єдність сприймання, відповідне ставлення, готовність до реалізації соціальної ролі. Функціонування атитюдів створює підстави для реалізації та координації дій,

спрямованих на досягнення єдиної мети, стандартизує сприйняття фіскально-соціальних явищ. Ставлення до фіску відображає протиборство мотивів корисливого інтересу як властивого платнику матеріального інстинкту, що пояснюється біологічною потребою самозабезпечення, і громадянського обов'язку як набутої завдяки суспільному вихованню соціальної риси.

В умовах демократичного суспільства право свободи думки та свободи вибору, за своєю сутністю, має реалізовуватись і через згоду добровільно сплачувати податки. Податок, сплачений на основі свідомого, зваженого індивідуального вибору і власної оцінки діяльності держави, отримав назву «податку Кларка» на честь американського економіста Едварда Кларка.

Згідно з цим принципом, при повній демократії податкова система має функціонувати як самостійний механізм самооподаткування, що на практиці не реально у зв'язку з соціально-психологічною особливістю людини.

Поведінка та ставлення до податку платника постійно перебуває у стадії комфортності – процесі свідомої зміни оцінок, установок, поведінки під впливом власної оцінки ефективності діяльності уряду, невдоволення функціонуванням державних інституцій, рівня незалежності державної служби та судової системи, наявності адміністративних обмежень підприємницької діяльності, реалізації економічної політики уряду під впливом зацікавлених груп, що спричинює небажання сплачувати податки або ухилятися від них.

Одним з важливих аспектів, що впливають на закономірності сприйняття та податкового мислення платників податків, є характерні риси національної психології, особливостей національного психологічного складу – один з найбільш складних і мало розроблених, однак не зрозумівши психології народу, неможливо визначити адекватні психотипу форми суспільного устрою і національні пріоритети.

Один із засновників аналітичної психології К.Г. Юнг відзначав: «Сам мозок народжується з визначеною структурою,

працює сучасним чином, але цей же самий мозок має і свою історію, результатом якої сам і є. Природно, що він функціонує зі слідами цієї історії... і якщо пошукати в основах мозкової структури, то можна знайти там сліди архаїчного розуму».

Суб'єктивне сприйняття соціальної справедливості регулює економічну поведінку людей. Впевненість у прогресивному характері і справедливості суспільного ладу є важливим джерелом творчої енергії, трудової активності й господарської ініціативи. І, навпаки, часті зіткнення з несправедливістю, розходження слова і діла, безкарність зла породжують розчарування в суспільних цінностях, що в результаті супроводжується суспільною пасивністю.

Внаслідок різних матеріальних та духовних запитів, особливостей характеру, досягнутого соціального становища існують граничні ситуації, в яких виявляється сильне або слабке бажання людини працювати з урахуванням задоволення своїх запитів. Для одних людей характерним є інтерес до підтримки елементарного існування, інші орієнтуються на середній рівень життя, треті прагнуть престижу і здійснення якоїсь особливої ідеї. Існують ситуації та індивідуальні випадки, в яких податковий прес виявляється стимулом до злочинної діяльності, кримінальних дій, а також девіантної поведінки в найрізноманітніших формах.

Податкова поведінка платника податків – це складна система пристосування особи до різноманітних умов реалізації в економічному та соціальному середовищі, активна форма перетворення соціальних відносин відповідно до об'єктивних можливостей, які надаються, а також можливостей, які вона самостійно відкриває для себе відповідно до рівня своєї податкової культури.

Встановлення етико орієнтованого підходу до дослідження соціально-економічної реальності процесів оподаткування та закономірностей формування податкової поведінки платника податків зумовлює перегляд ціннісних орієнтирів як реалізації засад податкового менеджменту, так і

усвідомлення платником себе як учасника та суб'єкта оподаткування.

Податкова поведінка платника введена в певні інституційні рамки, які зобов'язують його діяти раціонально навіть тоді, коли він цього не усвідомлює, помиляється у своїх діях або знаходиться під впливом ірраціональних ефектів.

Податкова культура невід'ємно пов'язана з повагою до платника як особи, його прав та свобод, честі та гідності, є надбанням та цінністю громадянського суспільства, завданням якого є створення такого податкового, морально-правового клімату в суспільстві, який гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед суспільством, забезпечував права, соціальну захищеність, повагу гідності.

Податкова культура, виступаючи зовнішнім фундаментом податкової активності платників, найбільшою мірою сприяє правомірній та соціально активній поведінці, на ефективність якої визначальний вплив має правова культура посадових осіб органів публічної влади, їхнє ставлення до законів, науковість та фаховість у створенні норм права, законність правотворчих процедур оподаткування, забезпеченість та захищеність суб'єктивних прав платників податків, дотримання принципу законності.

Податкова культура визначається через категорії, що охоплюють майже всі явища процесів оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, виступаючи засобом людської діяльності в податковій сфері та складається з сукупності елементів, зображених на рис. 16.4:

- податкових знань (інтелектуальний зріз);
- власних оцінок механізмів оподаткування та суспільних настанов, впевненості в необхідності та соціальній корисності законів та підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз);
- реальної поведінки суб'єктів господарювання, уміння користуватися правовим інструментарієм: законами та іншими нормативно-правовими актами в практичній діяльності (поведінковий зріз).

Низький рівень податкової культури, податковий та правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих в суспільстві соціальних відносин та інші причини зумовлюють небажання повної або часткової сплати податку, що призводить до правопорушень або податкових девіацій (від лат. *deviatio* – ухилення; *de* – від + *via* – дорога) – вчинення певних заходів, що суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам податкової поведінки.

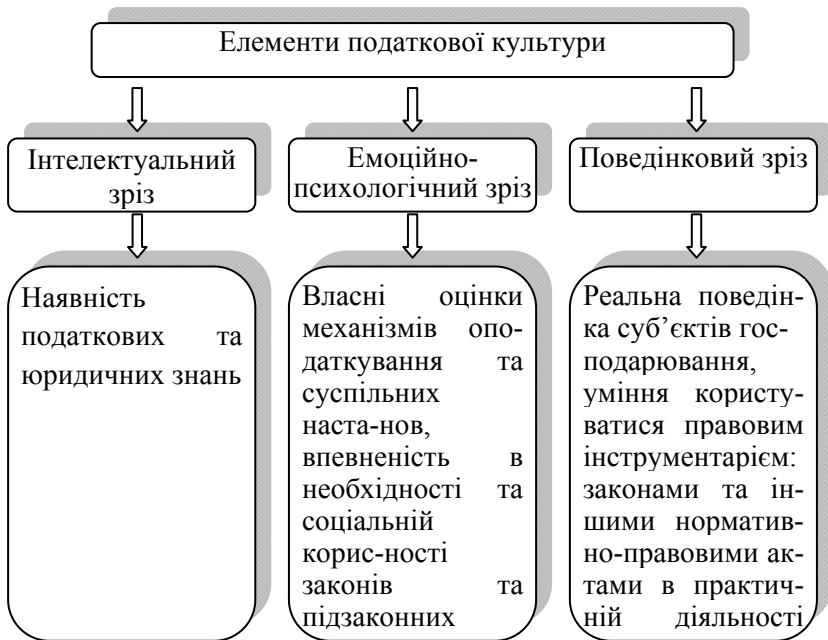


Рис. 16.4. Елементи податкової культури

#### 16.4. Ухилення від оподаткування як різновид антифіскальної поведінки платників податків

Особистості, пов'язаних з деформацією потреб, інтересів, ціннісних орієнтацій, які у взаємозв'язку з особливостями середовища, в якому функціонує особистість, визначають мотивацію девіацій, Правопорушення – це прояв

особливостей позиції, властивостей вибір і реалізацію їх цілей та способів.

У процесі формування особистості з соціально негативною позицією все активніше здійснюється інтеріоризація (присвоєння) девіантних цінностей, прискорюючи тим самим і одночасно поглиблюючи соціальну дезадаптацію, проявляючи форми поведінки, що відхиляються від соціально прийнятих в суспільстві, які в свою чергу поділяються на девіантні, деліквентні та кримінальні.

Девіантну поведінку визначають як «таку, що веде до поглиблення дезадаптації середовища, стереотип поведінки, пов'язаний з порушенням відповідних соціальних норм і правил», що проявляються ситуативно обумовленими реакціями поведінки платника податків. Деліквентна поведінка визначається як повторювані асоціальні за своєю спрямованістю вчинки, які не тягнуть за собою кримінальної відповідальності, і включають в себе дозлочинні форми поведінки, що проявляються в таких видах: систематичне ухилення від своїх обов'язків, корисливо-меркантильна поведінка з посяганням на чуже, в тому числі й державне майно та ін.

Кримінальна поведінка визначається як здійснення протиправних вчинків, що є основою для відкриття кримінальної справи, якій, як правило, передують девіантні та деліквентні норми поведінки. Причини й умови конкретної податкової девіації зображені на рис. 16.5.

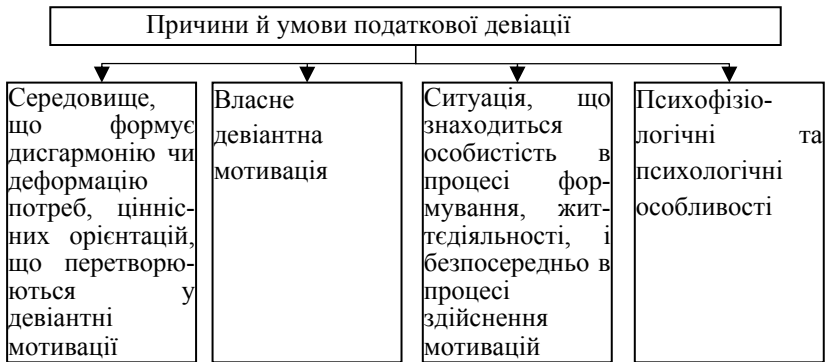


Рис. 16.5. Причини й умови податкової девіації

Можна провести наступну класифікацію груп податкових девіантів, що представлена на рис. 16.6.



**Рис. 16.6. Класифікація груп податкових девіантів**

Отже, за характером і змістом мотивації виділяють податкових девіантів:

- з негативно-зневажливим ставленням до державних цінностей, встановлених у суспільстві морально-етичних норм;

- з корисливою спрямованістю;
- з легковажно-безвідповідальним і зневажливим ставленням до вимог і обов'язків;
- з орієнтацією на абсолютний пріоритет власних потреб;
- з орієнтацією на необхідність задоволення життєвих потреб.

За глибиною і стійкістю девіантної мотиваційної спрямованості особистості необхідно розрізняти:

- девіантів, які вперше скоїли протидію в результаті випадкового збігу обставин і всупереч загальному характерові всієї попередньої поведінки;
- девіантів, які вперше скоїли правопорушення, але таких, що і раніше характеризувалися як неблагонадійні;
- девіантів, які неодноразово здійснювали податкові девіації;
- суб'єктів, здатних здійснювати податковий рецидив.

Соціологічне пояснення природи девіацій вперше було запропоновано в теорії аномії («розрегульованості»), розробленій Е. Дюркгеймом (1897), згідно з якою явище аномії виникає в часи криз і різких соціальних змін, коли загальноприйняті норми соціальної поведінки перестають відповідати очікуваним результатам, а втрата ідеалів, крах культурних цінностей і норм ведуть до соціальної дезорганізації, що сприяє зростанню кількості девіацій.

В основі механізму індивідуальної девіантної поведінки лежить дефективність будь-яких соціальних відносин, деформовані відносини між особистістю і суспільством, між бажаннями особи і вимогами суспільства, оцінкою нерівноцінності сплачених платником податків та отриманих суспільних благ, яка на рівні формування механізму девіантної поведінки особистості призводить до пріоритету примітивних потреб, гіперболізації окремих з них, появі і розвитку псевдопотреб, заснованих на них соціально-негативних інтересів і стереотипів поведінки.

Існування та зростаючі масштаби розвитку податкових



девіацій мають серйозні наслідки з погляду справедливості, адже призводять до порушень в податковій системі, що дозволяє деяким платникам уникнути виконання податкових зобов'язань, тоді як інші виконують їх повністю, і є особливо негативними, оскільки зменшують податкові надходження, спотворюючи економічні процеси.

Девіантні аспекти поведінки платників податків знайшли належне відображення в наукових працях як реалізація концептуальних ідей проблем вибору, бо життя в усіх його проявах – це постійний вибір людиною визначених форм поведінки, де своєчасна та повна сплата податків забезпечує реалізацію корисних суспільних функцій, що є суспільно корисним для існування суспільства з загальною координацією та узгодженістю дій індивідів, створюючи необхідні умови для прогресивного розвитку суспільства, тому одним з основних завдань є запобігання та протидія суспільно небезпечним, девіантним проявам поведінки платників податків.

Формою протидії конфліктам особи – платника податків з суспільною мораллю та законом є самостійний усвідомлений вибір тих або інших варіантів поведінки на основі цілісного осмислення нею соціального досвіду в поєднанні з індивідуальними рисами на основі різних форм соціально поведінкового вибору, що є результатом пошукової ситуації, проявом волі індивіда та усвідомлення відповідальності за власний вибір, які виступають формами соціальних та суспільних цінностей.

Основою поведінки вибору як однієї з форм самореалізації індивіда в умовах соціального простору та часу, який є процесом цілеспрямованим, вольовим, суб'єктивно прийнятним, є мотивація, за якої свобода вибору певного її варіанту здійснюється до моменту прийняття певного рішення внаслідок боротьби домінуючих мотивів, коли вибір на користь одного з них і є реалізацією свободи вибору.

Аналізуючи особистісний вибір та його детермінації, доцільно звертатися до аналізу в контексті соціальних, правових та інших відносин в суспільстві, оскільки першопричини

девіантної поведінки криються не лише в проблемному сприйнятті суспільства одним індивідом, а є проблемами взаємозв'язку останнього зі спільнотою суспільства, що зумовлюється суперечністю між психіко-інтелектуальною і вольовою сутністю вибору, неузгодженістю індивідуального та суспільного, де у випадку надто великого рівня неузгодженості, результатом будуть негативні наслідки як для суб'єкта вибору, так і для суспільства, що буде виступати результатом антигромадських норм поведінки.

Приховування доходу не завжди спричиняє автоматичне покарання як реалізацію влади, тому платник здійснює вибір між двома способами поведінки: відобразити в податковій звітності правду чи напівправду, де у випадку вибору останнього варіанту результат залежить від факту перевірки поданої інформації органами податкової служби. Сам податок як форма примусу впливає на вибір між сплатою і її уникненням, але для окремих платників податків це виступає азартною ризикованою грою, учасник якої порівнює шанси отримати більший дохід перед загрозою можливого викриття, діючи таким чином як раціонально мисляча «економічна людина», що в гонитві за особистою вигодою передбачає наслідки своєї поведінки, порівнюючи суму винагороди з розміром покарання у випадку невдачі.

Окремі платники податків порушення прийнятих в суспільстві моральних норм та чинних законів аргументують розчаруванням податковою політикою в державі, на яку уряд витрачає значні кошти, вважають себе вправі протидіяти фіскальним зборам, посилаючись на їх непомірний тягар, але оскільки податок є платою за суспільні блага, надані державою, тому будь-яка аргументація платника податку на користь уникнення від оподаткування не звільняє інших громадян від сплати частини власних доходів за блага, що надаються всім громадянам для суспільного споживання, в тому числі і тим, що уникають їх платити.

Проблема ухилення від сплати податків здійснюється через перекладання оплати за державні послуги на інших

громадян, що загострюється в умовах перехідної економіки, при зміні економічних формацій, коли закони сприймаються номінально, а податкові закони – тим більше і дуже часто ігноруються, бо спрямовані на зменшення доходу, отримала назву «проблема безбілетного пасажира» (free rider problem).

На суспільному рівні проблема антифіскальної девіантної поведінки платників коріниться в роздвоєнні усвідомлення статусу податкових платежів, де податок сприймається як обмін власної частини доходу на суспільні вигоди або як власність держави, право на яку надається фіску беззаперечно.

Одним із факторів, що негативно впливає на сприйняття платником податків суті податку, є своєрідна «невідомість», відсутність інформації про безпосереднє використання утриманої суми доходу. Позитивною в цьому плані є практика оприлюднення даних про витрати бюджетів різних рівнів у розрахунку на одного платника податків за елементами використання.

Головним напрямом боротьби з податковими правопорушеннями з погляду забезпечення спокою, безпеки, стабільності суспільства, прав, свобод і законних інтересів громадян є їх профілактика, яка розглядається як багаторівнева система державних і суспільних заходів, спрямованих на виявлення, усунення, послаблення або нейтралізацію причин і умов правопорушень окремих видів і конкретних правопорушень, що має відповідати принципам законності, демократизму, гуманізму і справедливості.

Законність діяльності з попередження податкових девіацій передбачає наявність і розвиток правової бази, неуклінне виконання вимог ефективності і системності.

Ефективність – це націленість профілактики на досягнення конкретних результатів, важливим показником дієвості якої є зниження темпів зростання, стабілізація, зменшення рівня податкових девіацій і їх видів.

Системність включає в себе підхід до попередження правопорушень у сфері оподаткування як до окремої сфери

соціального управління та комплексність заходів, взаємодію суб'єктів профілактики, що досягається шляхом програмування профілактичної діяльності, а також правових і організаційних заходів з її координації.

Податкові девіації для країн з ринковою економікою – явище типове і таке, яке має масовий характер, що стало характерним і для України, в якій відбувається процес становлення податкової системи, налагодження роботи органів, покликаних контролювати надходження податків, зборів і платежів до бюджету. Тому ситуація, що склалася, наочно підтверджує необхідність дотримання державою тонкої і виваженої політики у сфері оподаткування, і тут доцільним є застосування надбань світової фіскальної науки.

Усі можливі аргументації платника податків на свій захист не звільняють його від виконання свого конституційного обов'язку – сплати податку та можливого понесення покарання у протилежному випадку. Пізнавальним є досвід розвинених країн світу, у яких платник боїться не лише кримінального покарання за вчинене правопорушення, але і публічного безчестя. Тому і в Україні законслухняність має стати звичайною нормою поведінки кожного громадянина з вихованням високого рівня податкової моральності як однієї з форм ділової культури в суспільстві, з паралельною роботою як платників податків, так і органів контролю зі зменшення рівня податкової злочинності.

Серед основних причин високої латентності податкової злочинності, що відзначається фахівцями, щодо злочинів у сфері оподаткування слід віднести відсутність потерпілих та інших осіб (окрім органів контролю), зацікавлених у їх виявленні. Наслідком вчинення податкових злочинів є шкода, завдана інтересам держави, але більшість населення держави ставиться до порушників податкового законодавства якщо не співчутливо, то терпимо, і не сприяє їх виявленню органами контролю.

З початком економічних перетворень в Україні виникла гостра потреба у виявленні і розкритті злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Відповідно до ст. 67 Конституції

України усі громадяни в державі зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку і в розмірах, встановлених законодавством. Тому за ухилення від сплати податків юридичними та фізичними особами передбачена відповідальність, без якої неможливе становлення ефективного податкового менеджменту в Україні поряд з розв'язанням питань справедливого розподілу податкового тягаря між платниками податків, спрощення механізму оподаткування, чіткого визначення прав та обов'язків платників податків, забезпечення стабільності податкового законодавства, поліпшення організації роботи органів державної податкової служби з платниками податків.

В Україні для боротьби з ухиленням від оподаткування використовують різноманітні заходи – організаційні, економічні, виховні, правові, значне місце серед яких займають заходи кримінальної відповідальності осіб, що ухиляються від оподаткування.

Чинний Кримінальний кодекс України містить низку норм, за якими кваліфікуються окремі різновиди ухилення від оподаткування, проте наявність кількох норм, за якими може наставати відповідальність за ухилення від оподаткування, не засвідчує наявності системи, а навпаки характеризує фрагментарність податкового законодавства.

Існування норми протидії податковим правопорушенням, що має назву «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», створює прецедент, який зумовлює віднесення всіх протиправних дій щодо питань оподаткування саме до вищезгаданої статті, що, безумовно, впливає і на судову практику.

Вивчення законодавчої практики зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою дає змогу зазначити такі позитивні та негативні моменти. У державах з ринковою формою ведення господарства, в яких бюджет формується за рахунок податкових надходжень, норми відповідальності за ухилення від оподаткування регламентуються законодавчими актами не кримінально-правового характеру, а відповідними

спеціалізованими нормативно-правовими актами, з віднесенням злочинів щодо ухилення від оподаткування до діянь, здійснених проти господарської системи, з такими умовами, внаслідок існування яких настає відповідальність, а саме:

- наявність умислу;
- значний розмір суми, прихованої від оподаткування;
- злісність ухилення;
- попередня змова групи осіб;
- подання неправдивих відомостей з метою ухилення від

механізмів оподаткування.

У податковому законодавстві розвинутих зарубіжних країн за ухилення від сплати податків передбачено різні види відповідальності як наслідок антифіскальної поведінки платника податків: цивільну, адміністративну та кримінальну. У Франції існує навіть особливий вид цивільно-кримінальної відповідальності, який ще має назву «фіскальний штраф». Розмір такого штрафу визначається судом і може в декілька разів перевищувати розмір несплаченого податку.

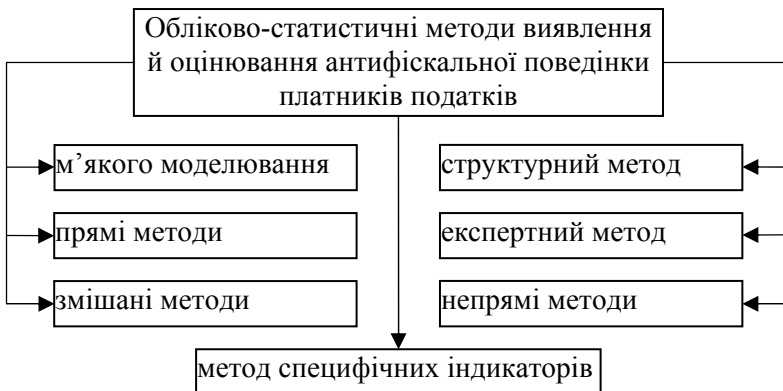
Особливістю зарубіжного механізму кримінально-правової охорони сфери оподаткування є те, що кримінально-правові норми умисного ухилення від сплати податків містяться не в Кримінальному кодексі (як це практикується в Україні), а, скажімо, у федеральному законодавстві США і передбачені вони Кодексом внутрішніх державних доходів (розділ 26 Зводу законів), у Швеції прийнято Закон про податкові злочини.

Проблема кримінальної відповідальності за податкові злочини за українським законодавством ускладнюється й тим, що, як правило, службові особи підприємств, установ та організацій, а також інші особи, які мають обов'язок зі сплати обов'язкових платежів, особливо особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, за допомогою фахівця у сфері оподаткування намагаються на законних підставах досягти максимального зниження відповідних сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Тому необхідно розробити систему заходів, розрахованих на отримання відповідної інформації та

закріплення доказів, які б свідчили про порушення податкового законодавства. У розробці таких заходів доцільно скористатися досвідом інших держав Щодо перевірки фінансової діяльності фізичних та юридичних осіб.

Можливості оцінки масштабів антифіскальної поведінки платників податків достатньо обмежені через характер цього явища, що допускає приховування від обліку, контролю і реєстрації. Внаслідок цього для оцінки фіскальними органами використовуються різні непрямі методи, які об'єднують в три групи: статистичні методи, що використовуються на макрорівні; методи відкритої перевірки і спеціальні економіко-правові методи, що використовуються на мікрорівні – при виявленні та оцінюванні економічних параметрів конкретних правопорушень, злочинів, економічної діяльності окремих осіб.

На рис.16.6 наглядно зображено, яким чином розподіляються залежно від характеру вирішуваних завдань і поставлених цілей обліково-статистичні методи виявлення й оцінювання антифіскальної поведінки платників податків.



**Рис. 16.6. Методи виявлення й оцінювання антифіскальної поведінки платників податків**

Обліково-статистичні методи спрямовані на забезпечення якнайповнішої реєстрації антифіскальних явищ для узагальнювальної характеристики всієї їх сукупності й окремих груп, виявлення і вивчення масових статистичних закономірностей.

### ***Питання для самоконтролю знань:***

1. Яке значення фіскальної соціології у реалізації засад податкового менеджменту?
2. Назвіть принципи фіскальної соціології.
3. З якою метою в макроекономіці застосовують коефіцієнт еластичності податків?
4. Охарактеризуйте елементи податкової культури.
5. В чому полягають завдання програми модернізації Державної фіскальної служби?
6. Назвіть причини й умови податкової девіації.
7. Які групи податкових девіантів розрізняють за характером і змістом мотивації?
8. Охарактеризуйте методи виявлення й оцінювання антифіскальної поведінки платників податків.
9. Що означає принцип релевантності фіскальної соціології?
10. У чому полягає принцип адекватності фіскальної соціології?
11. Охарактеризуйте принцип логічної послідовності фіскальної соціології.
12. Охарактеризуйте емоційно-психологічний зріз податкової культури як один з її елементів.



## Підсумковий тестовий контроль

### 1. *Податковий менеджмент – це...*

- а) сукупність прийомів та методів цілеспрямованого впливу на об'єкт для досягнення конкретного результату;
- б) сукупність податків, зборів та обов'язкових платежів, що сплачуються до бюджетів, та форм і методів їх розрахунку й сплати;
- в) сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету й вилливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери;
- г) процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики.

### 2. *Яким чином розраховується податкове навантаження на макрорівні:*

- а) як питома вага податкових надходжень до бюджету у загальному обсязі валового внутрішнього продукту;
- б) як сума сплачених суб'єктами господарювання загальнодержавних податків та зборів;
- в) як сума сплачених суб'єктами господарювання загальнодержавних і місцевих податків та зборів;
- г) як питома вага податкових виплат підприємств у загальній величині державного бюджету країни.

### 3. *Функція регулювання податкової системи полягає:*

- а) у взаємодії всіх елементів оподаткування;
- б) у коригуванні чинної податкової системи з метою підвищення її ефективності, що передбачає забезпечення єдності дій податкових органів щодо усунення диспропорцій у передбачених бюджетом планових завданнях з податків і зборів, які виникають внаслідок зміни соціально-економічних і фінансових умов;
- в) у вдосконаленні функцій контролюючих органів з адміністрування податкових зобов'язань платників перед бюджетами та державними цільовими фондами;

г) у вдосконаленні форм і методів контрольної роботи податкових органів, особливо проведення податкового аудиту з окремих видів податків.

**4. Податковий менеджмент підприємства передбачає:**

а) розробку управлінських рішень щодо абсолютної мінімізації податкових платежів;

б) розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу господарюючого суб'єкта і підвищення ефективності його фінансово-господарської діяльності, що полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку;

в) розробку управлінських рішень щодо абсолютної максимізації чистих податкових платежів;

г) розробку управлінських рішень щодо встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс інтересів держави і платників податків.

**5. Одним із принципів організації системи податкового стимулювання є:**

а) неприпустимість вибіркового характеру податкових пільг;

б) застосування податкових пільг не повинно наносити шкоди інтересам бюджету та платникам податків;

в) права органів місцевої влади щодо надання податкових пільг обмежуються законодавчо встановленими рамками;

г) одночасне встановлення податкових канікул для всіх категорій платників податків.

**6. Бюджетування податків –**

а) розрахунок поточних податкових платежів до державного та місцевих бюджетів;

б) розрахунок показників оперативних і фінансових бюджетів підприємства;

в) система заходів, спрямована на визначення планової суми податкових платежів до державного та місцевих бюджетів, яку має сплатити підприємство у майбутніх періодах;

г) розрахунок поточних податкових платежів, що стягуються із юридичних та із фізичних осіб.

**7. Метод податкового прогнозування, який базується на визначенні попереднього розвитку об'єкта та перенесення закономірностей його розвитку в минулому і сьогоденні на майбутнє –**

- а) експертний метод;
- б) метод екстраполяцій;
- в) метод моделювання;
- г) імітаційний метод.

**8. Основним завданням податкового прогнозування і планування є:**

- а) економічно обґрунтоване забезпечення якісних й кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни на основі прийнятої соціально-економічної доктрини;
- б) формування і ведення Державного реєстру платників податків — фізичних осіб і Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб;
- в) прогноз і аналіз надходження податків, розроблення пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;
- г) збільшення величини дохідної частини державного бюджету країни.

**9. Податкове регулювання здійснюється:**

- а) на місцевому рівні;
- б) на загальнодержавному рівні;
- в) на загальнодержавному та на місцевому рівні;
- г) на загальнодержавному та на регіональному рівні.

**10. Результатом застосування податкових пільг є:**

- а) повне або часткове збільшення суми податкових зобов'язань платника податків, а також поліпшення фінансових показників його діяльності;
- б) часткове збільшення суми податкових зобов'язань платника податків, а також поліпшення фінансових показників його діяльності;
- в) повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника податків, а також поліпшення фінансових

показників його діяльності без зміни суми податку, який підлягає сплаті до бюджету;

г) немає вірної відповіді.

**11. Податкова політика – це**

а) діяльність держави у сфері організації і проведення податкового контролю;

б) сукупність дій державних органів влади у сфері регулювання і стягування податків, що базуються на принципах фіскальної, соціальної й економічної справедливості;

в) діяльність держави у сфері стягування податків і податкових платежів до централізованих фондів коштів держави;

г) система заходів держави у сфері оподаткування, які відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку, планування та виконання тих чи інших господарських цілей на підприємстві.

**12. Податкове прогнозування і планування – це**

а) частина планування фінансів країни;

б) елементи системи вироблення і прийняття рішень у сфері життєдіяльності держави у процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту;

в) взаємозалежна сукупність контролюючих суб'єктів, контрольних процедур і контрольованих об'єктів;

г) відносини між господарюючими суб'єктами у сфері оподаткування.

**13. Податкове навантаження – це**

а) сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджетів;

б) фінансові відносини між державою і платниками податків;

в) частина доходу фізичних і юридичних осіб, що централізовано стягується з них та перерозподіляється через державний бюджет;

г) податкові надходження та витрати підприємств.

**14. До факторів, які впливають на якість податкового планування та прогнозування належать:**

а) тенденції і загальні закономірності соціально-економічного розвитку суспільства;

- б) рівень податкової дисципліни та культури;
- в) стабільність податкового законодавства;
- г) усі відповіді вірні.

**15. Функція контролю податкової системи передбачає:**

- а) комплекс заходів, спрямованих на перевірку ефективності функціонування чинної податкової системи держави з метою внесення до неї необхідних коригувань;
- б) систему санкцій та штрафів;
- в) розробку та затвердження форм податкового адміністрування;
- г) заходи із контролю правильності і своєчасності реєстрації платників податків.

**16. Податкове корпоративне прогнозування – це:**

- а) розробка загальної податкової стратегії у процесі формування довгострокових цілей розвитку підприємства з урахуванням можливих змін податкового законодавства й економічної політики регіональних органів місцевого самоврядування;
- б) формування системи цілей і перспективних цільових показників діяльності підприємства на довгостроковий період;
- в) аналіз зовнішнього податкового середовища, прогнозованих нормативно-правових змін чинного законодавства;
- г) інструмент фінансового управління, який має можливість передбачити майбутній фінансовий вплив поточної політики держави, економічних припущень і тенденцій.

**17. За характером цілей податкової політики держави податкові пільги підрозділяються на групи:**

- а) короткострокові й довгострокові;
- б) соціальні й економічні;
- в) адміністративні й економічні;
- г) економічні та екологічні.

**18. Податкова політика на мікрорівні – це:**

- а) система проведених підприємством в галузі податкового обліку заходів, що виражає варіанти його поведінки у взаєминах з державою з питань обчислення та сплати податкових платежів;

- б) діяльність держави та її органів, а також платників у процесі правового регламентування, нарахування, сплати і зарахування податків, а також контролю за своєчасністю і повнотою їх надходження до бюджетів;
- в) діяльність держави у сфері встановлення, правового регулювання й організації стягування податків і податкових платежів до централізованих фондів держави;
- г) сукупність проведених підприємством заходів у сфері управлінського обліку, що виражає варіанти його поведінки у взаєминах з державою з питань обчислення та сплати податкових платежів.

**19. За характером впливу податкове регулювання може бути:**

- а) стимулюючим або стримуючим;
- б) прогресивним або регресивним;
- в) комплексним;
- г) юридичним та фізичним.

**20. Податкове навантаження на мікрорівні визначається наступною формулою:**

а) 
$$ПН = \frac{\text{Податкові виплати}}{\text{Виручка від реалізації}} \times 100\%, ;$$

б) 
$$ПН = \frac{\text{Місцеві податки та збори}}{\text{Прибуток}_{\text{до оподаткування}}} \times 100\%, ;$$

в) 
$$ПН = \frac{\text{Податкові виплати}}{\text{Прибуток}_{\text{до оподаткування}}} \times 100\%, .$$

г) 
$$ПН = \frac{\text{Податкові виплати}}{\text{ВВП}_{\text{підприємства}}} \times 100\%, .$$

**21. Податкова система – це**

- а) сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджетів;
- б) сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів;
- в) сукупність податків і податкових платежів, встановлених державою;
- г) сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджетів й державних цільових фондів, а також принципів,

форм і методів їх встановлення, що забезпечують контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства.

**22. Прогресивне оподаткування —**

а) метод оподаткування, при якому сума податку встановлюється в однаковому обсязі для кожного платника податку;

б) метод оподаткування, при якому ставка податку зростає в міру зростання розміру об'єкта оподаткування;

в) метод оподаткування, який встановлює стабільні ставки незалежно від об'єкта оподаткування;

г) метод оподаткування, при якому ставки податку зменшуються в залежності від зростання доходів платників податків.

**23. Обчислення бази оподаткування та прогнозування податкових надходжень здійснюються на підставі:**

а) облікових даних про кількість платників за кожним видом доходів, суми нарахованих платежів з урахуванням пільг;

б) чинних ставок справляння податків і обов'язкових платежів;

в) даних про надходження, залишки податкової заборгованості і переплати;

г) усі відповіді вірні.

**24. Функція організації податкової системи передбачає:**

а) запровадження законодавчих актів, які встановлюють права і обов'язки учасників податкових відносин, регламентують процес оподаткування, адміністрування й податкового контролю, а також реалізація заходів щодо модернізації чинної системи адміністрування й податкового контролю;

б) планування та організація заходів щодо функціонування органів податкового контролю держави;

в) реалізацію заходів щодо активізації органами управління сплати податків та обов'язкових платежів;

г) реалізацію заходів щодо створення структури органів управління.

**25. Назвіть методи податкового прогнозування і планування**

а) прогресивний, регресивний;

- б) експертний, екстраполяція, моделювання;
- в) стримуючий, стимулюючий;
- г) імітаційний, аналізу й синтезу та статистичний.

**26. Предметом корпоративного податкового менеджменту є:**

- а) забезпечення процесу обчислення і сплати податкових платежів на підприємстві;
- б) забезпечення процесу бухгалтерського обліку на підприємстві;
- в) організаційне й методичне забезпечення системи податкового обліку підприємства;
- г) інформаційне та фінансове забезпечення системи податкового обліку підприємства.

**27. На які елементи поділяється податкове регулювання:**

- а) бюджетно-податкове регулювання та податкові пільги;
- б) заходи легалізації неоподаткованих доходів та податкові санкції;
- в) прийняття податкових рішень та оптимізація податкових ставок;
- г) всі відповіді правильні.

**28. Основним завданням корпоративного податкового планування є:**

- а) сплата податків, зборів і обов'язкових платежів, а також їх оптимізація;
- б) своєчасність сплати податків, зборів і обов'язкових платежів;
- в) недопущення застосування до господарюючих суб'єктів фінансових санкцій;
- г) мінімізація розміру податків, зборів та і обов'язкових платежів.

**29. За суб'єктами впливу податкові пільги можуть бути поділені на групи:**

- а) пільги, надані безпосередньо кінцевому одержувачу та пільги, надані суб'єктам господарювання – виробникам продукції (товарів, робіт, послуг);



- б) пільги, надані юридичним особам та пільги, надані фізичним особам;
- в) пільги, надані суб'єктам господарювання – виробникам продукції та пільги, надані підприємствам, які надають послуги;
- г) пільги, надані споживачам продукції та пільги, що надані торговим посередникам продукції.

**30. У 1991 році податкова система України була побудована на основі:**

- а) Закону України «Про систему оподаткування»;
- б) Податкового Кодексу України;
- в) Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій»;
- г) Закону України «Про податок на додану вартість».

**31. Податкове право – це:**

- а) сукупність нормативних актів, що регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування, а саме визначають перелік податків та зборів, що справляються в країні, склад платників податків, податкових органів та порядок адміністрування й контролю податків і зборів;
- б) діючі інструктивні та нормативні матеріалами щодо сплати суб'єктами господарювання податків та зборів;
- в) Податковий кодекс України;
- г) активізація органами управління в податковій сфері сплати податків та обов'язкових платежів.

**32 Які ви знаєте системи оподаткування:**

- а) універсальна, диференційована;
- б) комплексна, індивідуальна;
- в) регресивна, пропорційна і прогресивна;
- г) регресивна, прогресивна та стабільна.

**33. В чому полягає функція планування податкової системи:**

- а) у плануванні лише місцевих податків та зборів;
- б) у визначенні напрямів розвитку пріоритетних галузей економіки за допомогою чинної системи оподаткування з метою здійснення розширеного відтворення;
- в) у розробці норм Податкового кодексу України;

г) у розробці доходної частини Закону України “Про державний бюджет на 2016 рік”.

**34. Метод податкового прогнозування, який базується на попередньому зборі інформації та її обробці, а також на судженнях експертів щодо поставленої проблеми:**

- а) експертний метод;
- б) метод екстраполяцій;
- в) метод моделювання;
- г) імітаційний метод.

**35. Залежно від періоду дії податкові пільги можуть бути поділені на:**

- а) тактичні й стратегічні;
- б) пільги, період дії яких законодавством не визначений, і пільги тимчасового характеру;
- в) оперативні й перспективні;
- г) довгострокові та короткострокові.

**36. За формою впливу податкове регулювання відносять до:**

- а) адміністративних методів;
- б) прямих методів, що базуються на безпосередньому примусі суб’єктів господарювання;
- в) непрямих методів, що базуються на використанні економічних інтересів суб’єктів господарювання;
- г) фінансових методів, що базуються на використанні економічних цілей власників господарюючих суб’єктів.

**37. Податкове корпоративне прогнозування –**

- а) розробка загальної податкової стратегії у процесі формування довгострокових цілей розвитку підприємства з урахуванням можливих змін податкового законодавства й економічної політики регіональних органів місцевого самоврядування;
- б) формування системи цілей і перспективних цільових показників діяльності підприємства на довгостроковий період;
- в) аналіз зовнішнього податкового середовища, прогнозованих нормативно-правових змін чинного законодавства;

г) розробка загальної податкової стратегії стосовно розрахунку сум бюджетного дефіциту, рівня інфляції, індексів цін та інших ринкових індикаторів.

**38. Результатами податкового корпоративного менеджменту є:**

а) своєчасна та в повному обсязі сплата загальнодержавних і місцевих податків і зборів та уникнення можливих штрафних санкцій;

б) показники чистого прибутку підприємства і відносний рівень податкового навантаження;

в) абсолютна та відносна зміна обсягів реалізованої продукції;

г) зростання лише величини рентабельності власного капіталу підприємства.

**39. Процес державного податкового прогнозування і планування включає основні напрями:**

а) прогнозування сум податкових платежів на основі макроекономічних показників та розподіл податкових доходів між бюджетами різних рівнів;

б) прогнозування надходження податків, тенденцій і факторів зростання бази оподаткування і визначення обсягів податкових надходжень до бюджету;

в) розмежування податкових доходів між бюджетами різних рівнів, створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності та регулювання соціально-економічного життя суспільства;

г) планування дохідної й витратної частин державного бюджету країни.

**40. Податкове навантаження на макрорівні визначається наступною формулою:**

а) 
$$ПН = \frac{\text{Податкові надходження}}{\text{Виручка від реалізації}} \times 100\% ;$$

б) 
$$ПН = \frac{\text{Податкові надходження до бюджету}}{\text{Прибуток}_{\text{до оподаткування}}} \times 100\% ;$$

в) 
$$ПН = \frac{\text{Податкові виплати}}{\text{Прибуток}_{\text{до оподаткування}}} \times 100\% ;$$

г) 
$$ПН = \frac{\text{Податкові надходження до бюджету}}{ВВП} \times 100\% .$$

**41. Вкажіть функції державного податкового менеджменту:**

- а) законодавча діяльність;
- б) планування, організація, контроль та регулювання податкової системи;
- в) здійснення контролю за правильністю розрахунку і своєчасністю сплати податків та обов'язкових платежів;
- г) усі відповіді вірні.

**42. Під корпоративним податковим менеджментом розуміють:**

- а) процес управління бухгалтерським обліком підприємства з метою мінімізації його податкових платежів;
- б) процес управління витратами підприємства з метою максимізації його податкових платежів;
- в) процес управління оподаткуванням підприємства з метою оптимізації його податкових платежів;
- г) процес контролю за оподаткуванням підприємства з метою уникнення сплати фінансових санкцій та штрафів.

**43. Корпоративне податкове планування являє собою:**

- а) сукупність практичних дій органів управління з вироблення загальних підходів до формування дохідних частин бюджетів у частині податкових надходжень на майбутній період;
- б) цілеспрямована діяльність підприємства у частині управління прибутковості бізнесу в межах, визначених законодавством;
- в) оцінку формування і виконання плану податкових надходжень у бюджети всіх рівнів у розрахунку на календарний рік;
- г) оцінку податкових надходжень у державний бюджет на перспективу за умови реалізації виробленої концепції.

**44. До факторів, які впливають на якість податкового планування та прогнозування належать:**

- а) тенденції і загальні закономірності соціально-економічного розвитку суспільства;
- б) рівень податкової дисципліни та культури;

- в) стабільність податкового законодавства;
- г) усі відповіді вірні.

**45. Об'єктом корпоративного податкового менеджменту є:**

- а) система податкового обліку підприємства;
- б) заходи із забезпечення та здійснення процесу бухгалтерського обліку на підприємстві;
- в) заходи із скорочення податкових витрат на підприємстві;
- г) процеси податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю.

**46. Яким чином розраховується податкове навантаження на мікрорівні:**

- а) як питома вага сплачених податків та зборів у загальній сумі балансового прибутку, а також показником питомої ваги сплачених податків та зборів у загальній сумі реалізації;
- б) як сума сплачених суб'єктами господарювання ПДВ та податку на прибуток;
- в) як сума сплачених суб'єктами господарювання місцевих податків та зборів;
- г) як сума сплаченого суб'єктами господарювання податкового кредиту.

**47. За компетенцією встановлення податкові пільги поділяються на:**

- а) довгострокові й короткострокові;
- б) глобальні й локальні;
- в) загальнодержавні й місцеві;
- г) стимулюючі та підтримуючі.

**49. Результатами податкового корпоративного менеджменту є:**

- а) своєчасна та в повному обсязі сплата загальнодержавних і місцевих податків і зборів та уникнення можливих штрафних санкцій;
- б) показники чистого прибутку підприємства і відносний рівень податкового навантаження;
- в) абсолютна та відносна зміна обсягів реалізованої продукції;

г) зростання лише величини рентабельності власного капіталу підприємства.

**50. Одним із принципів організації системи податкового стимулювання є:**

а) неприпустимість вибіркового характеру податкових пільг;

б) застосування податкових пільг не повинно наносити шкоди інтересам бюджету та платникам податків;

в) права органів місцевої влади щодо надання податкових пільг обмежуються законодавчо встановленнями рамками;

г) одночасне встановлення податкових канікул для всіх категорій платників податків.

**51. Податкове регулювання – це:**

а) затвердження нормативів відрахувань від загальнодержавних податків до місцевих бюджетів, надання дотацій, субсидій, субвенцій тощо;

б) цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету;

в) встановлення твердих, договірних, вільних цін і тарифів.

г) вірної відповіді немає.

**52. Податки виникли внаслідок:**

а) розвитку торгівлі;

б) становлення промисловості;

в) виникнення держави;

г) становленню громадянського суспільства.

**53. Формування доходної частини бюджетів здійснюється за рахунок реалізації такої функції податків:**

а) фіскальної;

б) регулюючої;

в) контрольної

г) стимулюючої.

**54. Основна частка доходів бюджету складається з:**

а) доходів від майна, що є власністю держави, доходів від

приватизації;

б) надходжень від зовнішньоекономічної діяльності;

в) податкових надходжень;

г) неподаткових надходжень;.

**55. Які види податків формують податкову систему України відповідно до Податкового кодексу?**

а) прямі та непрямі;

б) пропорційні та фіксовані;

в) місцеві та загальнодержавні;

г) всі відповіді вірні.

**56. Податок на прибуток – це:**

а) непрямий податок;

б) прямий податок;

в) місцевий податок

г) обов'язків збір.

**57. Місцеві податки зараховуються до:**

а) місцевих бюджетів;

б) спеціальних фондів;

в) державного бюджету

г) у рівних частках до місцевого та державного бюджетів.

**58. Податкова система – це:**

а) сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку;

б) сукупність податків, встановлених законодавчою владою, які стягуються виконавчими органами, а також методи та принципи побудови податків;

в) сукупність місцевих податків та зборів

г) сукупність загальнодержавних податків.

**59. Чи можуть бути змінені ставки податків і зборів протягом бюджетного року?**

а) ні;

б) так;

в) не можуть, за винятком випадків, пов'язаних із застосуванням антидемпінгових, компенсаційних і спеціальних заходів відповідно до законів України;

г) можуть у разі обґрунтування економічної доцільності для розвитку територіальних громад.

**60. *Забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення – це принцип:***

- а) стимулювання розвитку підприємницької діяльності;
- б) принцип рівності;
- в) принцип соціальної справедливості;
- г) принцип адаптивності.

**61. *Податкову систему в цілому характеризують такі умови оподаткування, як:***

- а) порядок встановлення і введення в дію податків;
- б) порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів;
- в) фінансові відносини між державою та платником податку;
- г) баланс інтересів між платниками податків і державою.

**62. *Який податок, з вказаних, не належить до місцевих податків і зборів?***

- а) податок на доходи фізичних осіб;
- б) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- в) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- г) туристичний збір.

**63. *Не є обов'язковими для встановлення сільськими, селищними та міськими радами:***

- а) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- б) єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- в) збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір;
- г) земельний податок.

**64. *Якщо сільська, селищна або міська рада не оприлюднила рішення про встановлення обов'язкових до встановлення місцевих податків і зборів у термін до 15 липня року, що передує плановому бюджетному періоду, то:***

- а) такі податки і збори справляються у податковому періоді із застосуванням максимальної ставки місцевих податків і зборів;



- б) такі податки і збори у податковому періоді справляються із застосуванням мінімальної ставки місцевих податків і зборів;
- в) такі податки і збори не справляються;
- г) такі податки і збори справляються у звичайному режимі.

**65. До елементів податку належать:**

- а) принципи оподаткування;
- б) система податкових органів;
- в) база оподаткування;
- г) методи оподаткування.

**66. Метою податкового адміністрування є:**

- а) нарахування, сплата і зарахування податків та податкових платежів, а також контроль за своєчасністю і повнотою їх надходження до бюджетів;
- б) маніпулювання державним бюджетом з метою виконання державою своїх функцій;
- в) забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур;
- г) забезпечення правильності нарахування та сплати податкових зобов'язань за допомогою здійснення податкового контролю.

**67. 2. Податковий контроль – це:**

- а) діяльність органів державної влади у сфері оподаткування підприємств;
- б) перевірка державними органами влади правильності нарахування та своєчасності сплати податків до бюджету;
- в) діяльність податкових органів та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, що реалізують податкові обов'язки;
- г) перевірка податковими органами правильності нарахування податків та зборів.

**68. 3. Податкове зобов'язання – це:**

- а) зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені податковим законодавством України;

- б) зобов'язання податкових агентів стосовно нарахування податків і зборів;
- в) зобов'язання податкових органів щодо розрахунку сум податків, які повинні надійти від платників податків до державного та місцевих бюджетів;
- г) немає правильних відповідей.

**69. Податкова застава полягає:**

- а) в обмеженні можливості платника податків вільно розпоряджатися активами, які перебувають у податковій заставі;
- б) визначенні суми податкових зобов'язань;
- в) зобов'язань платника на підставі представлених доказів;
- г) відсутня правильна відповідь.

**70. Підставою для взяття юридичної особи на облік в органи державної фіскальної служби є:**

- а) надходження повідомлення державного реєстратора про державну реєстрацію юридичної особи та інформації з відповідної реєстраційної картки;
- б) заява суб'єкта господарювання;
- в) статут суб'єкта господарювання;
- г) надходження повідомлення державного реєстратора про наявність заяви від суб'єкта господарювання.

**71. Камеральна перевірка – це:**

- а) перевірка, яка проводиться у приміщенні господарюючого суб'єкта, і яка полягає у встановленні правильності обрахування сум податків, заповнення відповідних форм звітності і перевірці їх взаємозв'язку;
- б) перевірка, яка проводиться за місцем перебування податкового органу в момент здачі платником податків звітних документів і податкових розрахунків на підставі інформації, що міститься в них, а також відомостей документів, що знаходяться в податкових органах, і відомостей, що відображають діяльність і майно платників податків і зборів;
- в) податкова перевірка, що здійснюється з метою аналізу правильності заповнення реквізитів у документах (відсутність виправлень, підчищень, дописок, дійсність підписів);

г) податкова перевірка, що здійснюється з метою аналізу правильності розрахунків і обчислень в облікових і звітних документах платників податків.

**72. Фінансова відповідальність передбачає сплату підприємствами і фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності штрафів за такі види порушень:**

а) заниження сум податків, приховання доходів та об'єктів оподаткування;

б) несвоєчасне подання органам податкової служби податкових декларацій, розрахунків, аудиторських висновків;

в) відсутність на момент перевірки податкової та бухгалтерської звітності;

г) відсутність у громадян, що займаються підприємництвом, державної реєстрації або ліцензії.

**73. У разі неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації, несплати у встановлені терміни суми податкового зобов'язання, визначеного платником податків самостійно або контролюючим органом, виникає право:**

а) податкової застави;

б) податкового арешту;

в) адміністративного арешту;

г) продажу активів платника податків.

**74. До директора підприємства за порушення податкового законодавства може бути застосовано:**

а) фінансову санкцію;

б) адміністративний штраф;

в) пеню;

г) фінансову неустойку.

**75. В Україні за порушення податкового законодавства передбачені такі види відповідальності:**

а) адміністративна;

б) кримінальна;

в) цивільна;

г) відповіді б), в).

**76. Податкове адміністрування здійснюється на рівні:**

- а) конкретного суб'єкта господарювання;
- б) галузевому рівні;
- в) держави;
- г) місцевому рівні.

**77. Об'єктами податкового контролю є:**

- а) нарахування та сплата до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів усіма суб'єктами підприємницької діяльності.;
- б) нарахування та сплата внесків до Пенсійного фонду України та Фондів соціального страхування України;
- в) доходи громадян України, іноземців та осіб без громадянства у тій частині, в якій вони виступають платниками податків і зборів;
- г) правильні відповіді а) та в).

**78. Який документ податкової звітності, надається платником податків у формі заяви, з визначенням у ньому сум податків до сплати?**

- а) баланс;
- б) декларація;
- в) податкове повідомлення.
- е) правильні відповіді а, б, в.

**79. Зміна строку сплати податку здійснюється шляхом перенесення строку сплати податку або його частини на більш пізній строк шляхом:**

- а) відстрочки і розстрочки;
- б) бюджетного кредитування;
- в) податкового кредиту;
- г) правильні відповіді а, в, г;

**80. До державного реєстру підприємств і організацій вносять:**

- а) державні підприємства;
- б) підприємства малого та середнього бізнесу;
- в) банки, інвестиційні, трастові та страхові компанії;
- г) підприємства всіх форм власності та їх підрозділи.

**81. Документальна перевірка – це:**

- а) перевірка, яка передбачає перегляд первинних

документів, вияв правильності й достовірності організації і ведення бухгалтерського обліку, своєчасності та повноти сплати податків, зборів і обов'язкових платежів, а також правильності застосування чинних пільг. Така перевірка проводиться за місцем знаходження підприємства – платника податку;

б) перевірка, яка проводиться за місцем перебування податкового органу, і яка полягає у встановленні правильності обрахування сум податків, заповнення відповідних форм звітності і перевірки їх взаємозв'язку;

в) перевірка, що здійснюється стосовно дотримання податкового законодавства в цілому.;

г) перевірка, що здійснюється стосовно дотримання окремих норм податкового законодавства.

**82. Рішення про застосування фінансових санкцій до платника податків за порушення податкового законодавства застосовує:**

а) директор підприємства;

б) голова правління Національного банку України;

в) начальник ДФС;

г) податковий інспектор.

**83. Платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму податкового зобов'язання. Які повинні бути дії такого платника податків?**

а) подати скаргу контролюючому органу вищого рівня протягом десяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення (з відповідними документами, розрахунками);

б) подати позовну заяву до суду протягом десяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення від контролюючого органу;

в) подати скаргу в фіскальну (податкову) поліцію протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання податкового повідомлення від контролюючого органу;

г) подати скаргу до органів місцевого самоврядування протягом десяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення (з відповідними документами, розрахунками).

**84. Коефіцієнт еластичності податків показує:**

- а) доцільність застосування встановленого рівня ставки певних податків і зборів;
- б) обґрунтованість визначення бази нарахування певних податків і зборів;
- в) яким чином змінюються макроекономічні показники;
- г) на скільки відсотків змінюються податкові доходи (групи податків або окремого податку) при зміні визначального чинника на 1 %.

**85. Камеральна перевірка – це:**

- а) перевірка, яка проводиться у приміщенні господарюючого суб'єкта, і яка полягає у встановленні правильності обрахування сум податків, заповнення відповідних форм звітності і перевірці їх взаємозв'язку;
- б) перевірка, яка проводиться за місцем перебування податкового органу в момент здачі платником податків звітних документів і податкових розрахунків на підставі інформації, що міститься в них, а також відомостей документів, що знаходяться в податкових органах, і відомостей, що відображають діяльність і майно платників податків і зборів;
- в) податкова перевірка, що здійснюється з метою аналізу правильності заповнення реквізитів у документах (відсутність виправлень, підчищень, дописок, дійсність підписів);
- г) податкова перевірка, що здійснюється з метою аналізу правильності розрахунків і обчислень в облікових і звітних документах платників податків.

**86. Суб'єктами адміністрування податків є:**

- а) платники податків, у тому числі ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти), органи контролю та органи стягнення;
- б) державні підприємства та підприємства малого та середнього бізнесу;
- в) ЗАТ, ВАТ, ТОВ;
- г) органи Державного казначейства, податкові органи, що забезпечують контроль за порушенням податкового законодавства.

**87. Контроль за виконанням податкового законодавства здійснюється за допомогою:**

- а) податкового обліку;
- б) бухгалтерського та податкового обліку;
- в) податкових перевірок;
- г) податкового адміністрування.

**88. Податкове зобов'язання платника податків визначається:**

- а) податковим агентом;
- б) платником податків самостійно;
- в) податковим органом;
- г) правильні всі відповіді.

**89. Якщо значення коефіцієнта еластичності податків дорівнює одиниці, то:**

- а) частка податкових доходів держави у ВВП залишається стабільною;
- б) необхідно зменшувати встановлені рівні ставок певних податків і зборів;
- в) необхідно збільшувати встановлені рівні ставок певних податків і зборів;
- г) всі відповіді правильні.

**90. Який державний орган здійснює облік юридичних та фізичних осіб:**

- а) виконавчі комітети;
- б) Пенсійний фонд;
- в) органи Державного казначейства;
- г) податкові органи.

**91. За обсягом питань, що перевіряються, перевірки поділяють на:**

- а) суцільні й вибіркові;
- б) комплексні, тематичні й оперативні;
- в) звичайні та зустрічні.
- г) цінові та податкові.

**92. До директора підприємства за порушення податкового законодавства може бути застосовано:**

- а) фінансову санкцію;

- б) адміністративний штраф;
- в) пеню;
- г) фінансову неустойку.

**93. Податкова культура –**

- а) знання вимог чинних законів та інших нормативно-правових актів й вміння ними користуватися; прагнення правильності нарахування та сплати податків та зборів;
- б) культура посадових осіб органів публічної влади, їхнє ставлення до законів щодо оподаткування, науковість та фаховість у створенні норм права;
- в) спосіб людської діяльності в податковій сфері, який складається з сукупності податкових знань; власних оцінок механізмів оподаткування, впевненості в необхідності та соціальній корисності законів та підзаконних актів; уміння користуватися правовим інструментарієм: законами та іншими нормативно-правовими актами в практичній діяльності;
- г) всі відповіді правильні.

**94. Громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності подають до податкових органів декларації:**

- а) щоквартально;
- б) щомісячно;
- в) один раз на рік;
- г) щодакдно.

**95. Залежно від характеру вирішуваних завдань і поставлених цілей методи виявлення й оцінювання антифiскальної поведінки платників податків класифікуються наступним чином:**

- метод специфічних індикаторів;
- метод моделювання;
- експертний метод;
- всі відповіді правильні.

**96. З чого починається податкове адміністрування:**

- а) із вивчення положень Податкового Кодексу України;
- б) із моменту державної реєстрації суб'єкта господарювання;
- в) із застосування податковими органами санкцій та штрафів;



г) із взяття платників податків на облік податковими органами.

**97. Податкова перевірка – це:**

а) діяльність податкових органів, пов'язана з аналізом та перевіркою правильності ведення податкового обліку та звітності;

б) діяльність органів державної влади, пов'язана зі сплатою податків, з метою перевірки правильного складання звітності платників податків;

в) діяльність органів державної влади, направлена на перевірку правильності дотримання податкового законодавства;

г) діяльність податкових органів з аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, складання податкової звітності.

**98. 3. Податкова застава полягає:**

а) в обмеженні можливості платника податків вільно розпоряджатися активами, які перебувають у податковій заставі;

б) визначенні суми податкових зобов'язань;

в) судовому визначенні суми податкових зобов'язань платника на підставі представлених доказів;

г) відсутня правильна відповідь.

**99. Якщо значення коефіцієнта еластичності податків більше за одиницю, то це означає:**

а) частка податкових доходів держави у ВВП залишається стабільною;

б) податкові доходи збільшуються швидшими темпами, ніж зростає ВВП і питома вага податків та зборів у ВВП зростає;

в) необхідно зменшувати встановлені рівні ставок певних податків і зборів;

г) зростають податкові доходи (групи податків або окремого податку) при зростанні визначального чинника.

**100. Який документ підтверджує взяття платника податків на облік в органі державної податкової служби?**

- а) реєстр платників прибуткового податку;
- б) копія свідоцтва про державну реєстрацію;
- в) довідка про взяття на облік платника податків за ф. № 4-ОПП;
- г) заява платника податків із проханням взяти на податковий облік.

**101. За результатами проведення перевірок суб'єктів господарювання оформлюється:**

- а) доповідна записка;
- б) акт;
- в) довідка;
- г) правильна відповідь б) та в).

**102. Зміна строку сплати податку здійснюється шляхом перенесення строку сплати податку або його частини на більш пізній строк шляхом:**

- а) відстрочки і розстрочки;
- б) бюджетного кредитування;
- в) податкового кредиту;
- г) правильні відповіді а, в, г;

**103. Залежно від характеру вирішуваних завдань і поставлених цілей методи виявлення й оцінювання антифіскальної поведінки платників податків класифікуються наступним чином:**

- а) прямі методи;
- б) непрямі методи;
- в) змішані методи.
- г) всі відповіді правильні.

**104. Який важливий фактор впливає на морально-етичні аспекти сприйняття платниками податків чинних фіскальних технологій?**

- а) недосконала законодавча база;
- б) наявність суперечностей між платниками податків та фіскальними органами;
- в) необґрунтований рівень оподаткування податком на прибуток;
- г) податковий тягар.

**105. Податкова культура – це:**

- а) культура посадових осіб органів публічної влади, їхнє ставлення до законів щодо оподаткування, науковість та фаховість у створенні норм права;
- б) спосіб людської діяльності в податковій сфері, який складається з сукупності податкових знань; власних оцінок механізмів оподаткування, впевненості в необхідності та соціальній корисності законів та підзаконних актів; уміння користуватися правовим інструментарієм: законами та іншими нормативно-правовими актами в практичній діяльності;
- в) законність правотворчих процедур оподаткування, забезпеченість та захищеність суб'єктивних прав платників податків, дотримання принципу законності під час сплати податків;
- г) всі відповіді правильні.

**106. . Облік платників податків – це:**

- а) сукупність заходів з питань активізації сплати податків та обов'язкових платежів;
- б) сукупність заходів реєстраційного характеру, спрямованих на забезпечення ефективності здійснення податкового менеджменту на державному рівні;
- в) заходи організаційного характеру, спрямовані на реєстрацію в органах статистики;
- г) заходи організаційного характеру, спрямовані на реєстрацію в органах місцевого самоврядування.

**107. Які існують види податкових перевірок:**

- а) камеральна;
- б) документальна;
- в) планова та позапланова;
- г) усі відповіді правильні.

**108. Кримінальна відповідальність передбачена за:**

- а) заниження сум податків і податкових платежів у значних, великих і особливо великих розмірах;
- б) порушення валютного законодавства;
- в) порушення встановлених строків сплати податків та зборів;

г) порушення встановлених строків подачі податковим органам звітності.

**109. Податкова декларація – це:**

а) документ, що подається платником податків до органу контролю у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу);

б) розрахунок за податком із власників транспортних засобів;

в) документ про нарахування, зменшення, списання, відстрочення або розстрочення сплати сум податкових зобов'язань;

г) документ про погашення податкових зобов'язань.

**110. Облік платників податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюється:**

а) місцевими органами влади;

б) податковою міліцією;

в) державними податковими органами;

г) правильні відповіді а та в.

**111. В Україні за порушення податкового законодавства передбачені такі види відповідальності:**

а) адміністративна;

б) кримінальна;

в) цивільна;

г) відповіді б) та в) правильні.

**112. За компетенцією встановлення податкові пільги поділяються на:**

а) довгострокові й короткострокові;

б) глобальні й локальні;

в) загальнодержавні й місцеві;

г) стимулюючі та підтримуючі.

**113. Який вид звітності є сукупністю дій платника податків і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів встановленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксує процес вирахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету?**

- а) бухгалтерська;
- б) податкова;
- в) фінансова;
- г) статистична.

**114. Категорія «податковий тягар» – це:**

- а) співвідношення між сумою податків та валовим доходом суб'єкта господарювання – платника податків;
- б) узагальнюючий показник, що характеризує роль податків у житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податків та зборів до сукупного національного продукту;
- в) співвідношення між сумою загальнодержавних та місцевих податків і зборів;
- г) правильна відповідь відсутня.

**115. Податкова межа – це:**

- а) оптимальний рівень коефіцієнта еластичності податків;
- б) умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається оптимальна для платників і державної казни частка валового національного продукту, що перерозподіляється через бюджетну систему;
- в) економічно обґрунтований розрахунок доцільності застосування встановленого рівня ставки певних податків і зборів;
- г) відсутня правильна відповідь.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI
2. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. І., Карпова В. В. Податковий менеджмент : підручник. К. : Знання, 2008. 525 с.
3. Кізіма А. Я. Еволюція поглядів на поняття «податковий менеджмент». *Інноваційна економіка*. 2012. № 10(36). С. 219–222.
4. Ісаншина Р. Ю. Податковий менеджмент : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2003. 260 с.
5. Тимченко О. М. Податковий менеджмент : навчально-методичний посіб. для самост. вивч. диск. К. : КНЕУ, 2001. 150 с.
6. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика : в 10 кн. *От стагнации к стабилизации* : практ. рук. / под ред. В. П. Давыдовой. К. : Вища школа, 2002. Кн. 1. 222 с.
7. Паранчук С. В., Романів Є. М., Червінька О. С. Податковий менеджмент : навч. посіб. Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 276 с.
8. Рева Т. М. Податковий менеджмент : навч. посібн. / Т. М. Рева. К. : Центр навчальної літератури, 2003. 282 с.
9. Філоненко М. Державний податковий менеджмент в умовах сучасної економіки. *Збірник наукових праць Академії ДПС України*. 2001. № 4(14). С. 89–93.
10. Ігнатишин М. Організаційні аспекти податкового менеджменту на державному та регіональному рівні. *Економіст*. 2003. № 8. С. 35–37.
11. Ярема Б. П., Маринець В. П. Податковий менеджмент : навч. посіб. Львів : Магнолія Плюс», 2006. 224 с.
12. Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет КМУ від 26.12.1992 № 12-92.
13. Про податок на добавлену вартість : Закон України від 20.12.1991 р. № 2007-XII.

14. Декрет КМУ «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року N 13-92.
15. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 № 2181-III.
16. Гречана С. І., Швець Н. В. Система оподаткування як зовнішній фактор самоорганізації підприємств. *Економіка України* : науковий журнал. 2015. 8 (645). С. 44–56.
17. Фрадинський О. А. Основи оподаткування : навч. посіб. Львів : «Новий світ – 2000», 2010. 344 с.
18. Юрій С., Крисоватий А., Кошук Т. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 292 с.
19. Вишневський В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики : монографія / НАН України, Ін-т економіки промисловості. Донецьк, 2012. 128 с.
20. Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. К. : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. 478 с.
21. Кудряшов В. П. Фінанси : навч. посіб. Харків : Олді-плюс, 2002. 352 с.
22. Базилевич В. Д. Державні фінанси : навч. посіб. / за заг. ред. В. Д. Базилевича. Київ : Атіка, 2002. 368 с.
23. Печуляк В. П. Здійснення державної податкової політики в Україні (організаційно-правові аспекти) : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2005.
24. Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. Київ : МАУП, 2009. 224 с.
25. Соколовська А. Основи теорії податків : навч. посіб. К., 2010. 326 с.
26. Иванов Ю., Тищенко А. Современные проблемы налоговой политики. Х. : ИНЖЕК, 2006. 328 с.
27. Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. *Актуальні проблеми економіки та менеджменту* : зб. наук. праць молодих вчених.

2019. № 13. С. 1–10.

28. Ярема Я. Р., Бей І. М. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики. *Приазовський економічний вісник*. 2019. Вип. 2 (13). С. 320–325.

29. Воронова Л. К. Фінансове право України : підруч. К. : Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.

30. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 331 с.

31. Основы налогового права : учеб. пособ. / под ред. Н. П. Кучерявенко. Х. : Легас, 2003. 384 с.

32. Бернар И., Колли Ж. Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология : в 2 т. / пер. с франц. М., 1994. Т. II. 719 с.

33. Про податок на добавлену вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14-92.

34. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР.

35. Кучеревенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. *Особенная часть. Косвенные налоги*. Х. : Право, 2007. Т. IV. С. 354.

36. Про акцизний збір : Закон України від 18.12.1991 р. № 1996-ХІІ.

37. Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 18-92.

38. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс : підручник. К. : Правова єдність, 2008.

39. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 38–39. Ст. 288.

40. Про Митний тариф України : Закон України від 19.09.2013 № 584-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 20-21. Ст. 740.

41. Податкове право: навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. К. : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

42. Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Шило В. П. Зміст та значення прибутку як головної рушійної сили ринкової



економіки. *Економічний простір* : зб. наук. праць. 2008. № 18. С. 237–245.

43. Гриценко Л. Л., Боярко І. М., Роєнко В. В. Контролінг грошових потоків підприємств. *Актуальні проблеми економіки* : наук. економ. журнал. 2010. № 3(105). С. 148–154.

44. Проскурін П. В. Історія економіки та економічних учень. Економічна історія індустріальної цивілізації : навч. посібн. Вид. 2-ге, перероб. та доп. К. : Вид-во КНЕУ, 2008. 400 с.

45. Бланк И. А. Управление прибылью. Изд. 3-е, перераб. и доп. К. : Изд-во «Ника-Центр», 2007. 768 с.

46. Сідельникова Л. П., Чижова Т. В., Якуша Я. В. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. Київ : Видавництво Ліра-К, 2012. 424 с.

47. Некрасенко Л. Інтеграція України в світову екологічну податкову реформу. *Економічний простір*. 2011. № 52/1. С. 297–304.

48. Озерчук О. В. Особливості та наслідки реалізації екологічно-трудової податкової реформи в країнах ЄС. Економіка та суспільство : електронне наукове фахове видання. 2016. Вип. 5. С. 367–374.

49. Про охорону навколишнього природного середовища : Закон України від 25.06.1991 № 1264-XII.

50. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України від 02.12.2010 № 2756-VI.

51. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України від 20.12.2016 № 1791-VIII.

52. Воробйов Ю. М., Сітшаєва Л. З. Прогнозування надходжень в контексті Податкового кодексу України. URL:

[http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvfb/2010\\_4/02st.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfb/2010_4/02st.pdf)  
(дата звернення: 20.08.2020).

53. Ковтунович Н. Л., Рибачок Н. П. Особливості прогнозування податкових надходжень (по основних платежах). URL:

[http://www.nbu.gov.ua/\\_portal\\_Soc\\_Gum\\_Efp\\_2010\\_11\\_vypusk\\_1](http://www.nbu.gov.ua/_portal_Soc_Gum_Efp_2010_11_vypusk_1)

1\_19\_22.pdf (дата звернення: 20.08.2020).

54. Башуцька О. С. Податкове планування та прогнозування в системі податково-бюджетного регулювання. *Наука й економіка*. 2010. № 1 (17). С. 7–10.
55. Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпова Л. Н. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий : монография. Х. : ИД «Инжек», 2006. 272 с.
56. Онисько С. М., Тофан І. М., Грищина О. В. Податкова система : підручник / за заг. ред. С. М. Онисько. Львів : Новий світ, 2000; 2004. 310 с.
57. Тарангул Л. Л. Горленко І. О., Скоромцова Т. О. Методологічні засади податкового планування у розрізі регіонів. *Наук. вісн. нац. ун-ту ДПС України. Економіка, право*. Ірпінь, 2009. № 3(46). С. 85–91.
58. Шевченко А. В. Теоретичні аспекти планування податкових надходжень. *Наук. вісн. нац. ун-ту ДПС України. Економіка, право*. Ірпінь, 2010. № 2(49). С. 108–114.
59. Ілляшенко К. В., Левченко Г. М. Проблеми прогнозування податкових надходжень до державного бюджету України. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2012. № 2 (53). С. 237–238.
60. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К. ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2001. С. 941.
61. Господарський кодекс України. *Офіційний вісник України*. 2003. № 11. 462 с.
62. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія. / Європейський університет. Київ : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
63. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України. Т. 3. Зміни та доповнення станом на 1 вересня 2011 р. / І. Г. Андрущенко, С. М. Безрутенко, О. І. Клименко, О. А. Кузьменко, А. Ф. Масельська, В. С. Муленко, А. С. Овчаренко, С. А. Панасюк, Л. С. Селіверстова, Т. М. Тігова. К., 2011. 308 с.

64. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III.  
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 20.08.2020).

### ***СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ***

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.08.2020).
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI.  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 20.08.2020).
3. Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/pro-kaznachejstvo/kontakti> (дата звернення: 20.08.2020).
4. Сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення: 20.08.2020).
5. Сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.08.2020).
6. Урядовий портал. URL: <http://www.kmu.gov.ua>. (дата звернення: 20.08.2020).
7. *Менеджмент і маркетинг PR*: журнал. URL: <http://www.m21.com.ua>. (дата звернення: 20.08.2020).

## ДОДАТКИ

Додаток А

## Ставки ПДФО у 2020 році

Вид доходу	Ставка податку	Стаття (пункт, підпункт) розділу IV ПКУ
1	2	3
Доходи, одержані, у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами:	18%	абз. 1 п. 167.1
Стипендія (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, в сумі перевищення над сумою місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	18%	пп. 165.1.26
Доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності	18%	п. 177.1
Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності	18%	п. 178.2
Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт, та не повернутих у встановлений строк	18%	п. 170.9
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду	18%	п. 170.1
Інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.2 і 165.1.40 ПКУ	18%	п. 170.2

продовження додатка А

1	2	3
Інвестиційний прибуток, включаючи прибуток від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти	18%	п.167.5.1
60% суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору	18%	пп. 170.8.2
Викупна сума у разі дострокового розірвання страховальником договору довгострокового страхування життя		
Сума коштів, з якої не було утримано (сплачено) податок та яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення		
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, в сумі перевищення над сумою подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	18%	пп. «б» пп. 165.1.22
Частина благодійної допомоги, що підлягає оподаткуванню з урахуванням норм ПКУ	18%	п. 170.7
Дохід за зданий (проданий) брухт дорогоцінних металів (крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ)	18%	пп. 164.2.18
Виграші, призи, дарунки		
Виграш чи приз (крім виграшів, призів у лотерею) на користь резидентів або нерезидентів	18%	пп. 167.1
Виграш, приз у лотерею	18%	п. 167.1
Виграші та призи, інші, ніж виграш (приз) у лотерею	18%	п. 167.1

продовження додатка А

1	2	3
Дарунки (а також призи переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 % однієї МЗП (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі	не оподатковуються	пп. 165.1.39
Грошові виграші у спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань між-народного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам, визначених у пп. «б» пп. 165.1.1 ПКУ)	18%	п. 167.1
Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються за правилами для оподаткування спадщини (див. розділ «Спадщина»)	0%, 5%, 18%	п. 174.6
<b>Проценти</b>		
Проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок	18%	п. 167.5.1
Процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом	18%	п. 167.5.1
Проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках	18%	п. 167.5.1
Плата (відсоток), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки	18%	п. 167.5.1
Дохід, який виплачується компаніїю, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону	18%	п. 167.5.1
Дохід за іпотечними цінними паперами (облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону	18%	п. 167.5.1
Дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманого власником облігацій від їх емітента відповідно до закону	18%	п. 167.5.1
Дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку у результаті викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів	18%	п. 167.5.1

продовження додатка А

1	2	3
Проценти та дисконтні доходи, нараховані на користь фізичних осіб з будь-яких інших доходів, ніж ті, що зазначені у пп. 170.4.1 ПКУ	18%	пп. 170.4.3
Дивіденди, роялті		
Дивіденди, нараховані на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юрособою-резидентом, за умови, що таке нарахування не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	не оподатковуються	пп. 165.1.18
Дивіденди по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачуються інститутами спільного інвестування	18%	п. 167.5.1
Дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами - неплатниками податку на прибуток підприємств	18%	п.167.5.2
Дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами - платниками податку на прибуток підприємств	5%	п.167.5.2
Дивіденди, нараховані платникові податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку	18%	пп. 170.5.3
Роялті	18%	пп. 170.3.1
Продаж нерухомості		
Дохід від продажу (обміну) не частіше 1 разу протягом звітного року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку, а також земельної ділянки та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад 3 роки	не оподатковується	п. 172.1

продовження додатка А

1	2	3
Дохід від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 172.1. Дохід від продажу об'єкта нерухомості, не зазначеного в п. 172.1	5%	абз. 1 п. 172.2
Дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва	5%	абз. 2 п. 172.2
Продаж рухомого майна		
Дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім винятку, див. далі)	5 %	п. 173.1
Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда	не оподат- ковується	п. 173.2
Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда	5%	п. 173.2
Спадщина		
Вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	0%	пп. 174.2.1
Вартість власності, зазначеної в пп. «а», «б», «г» п. 174.1 ПКУ, що успадковується осо-бою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої бать-ківського піклування. Вартість власності, зазначеної в пп. «а», «б» п. 174.1 ПКУ, що успадковується дитиною-інвалідом	0%	пп. 174.2.1
Грошові заощадження, поміщені до 02.01.92 в установи Ощадбанку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери, та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадбанку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 років, погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем	0%	пп. 174.2.1



продовження додатка А

1	2	3
Вартість будь-якого об'єкта спадщини, отриманого у спадщину спадкоємцями, що не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	5%	пп. 174.2.1
Спадщина, отримана будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента	18%	пп. 174.2.3
Доходи нерезидентів та іноземні доходи		
Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів	за ставками для резидентів	пп. 170.10.1
Іноземні доходи	18%	пп. 170.11.1

## Додаток Б

## Розрахунок податкової соціальної пільги на 2020 рік

№ з/п	Категорія платників податку	Максимальний розмір зарплати, що дає право на застосування ПСП	Розмір ПСП
1	2	3	4
1	Будь-який платник податків, який одержує дохід у вигляді заробітної плати (п.п.169.1.1ст. 169 ПКУ)	2940 грн	1051 грн
2	Платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років (п.п. 169.1.2 ст. 169 ПКУ)	Для одного з батьків – 2940 грн х кількість дітей	1576,5 грн х кількість дітей віком до 18 років
3	Одинокa мати (батько), удова (вдівець), опікун, піклувальник, які мають дитину (дітей) віком до 18 років (п.п. «а» п.п. 169.1.3 ст. 169 ПКУ)	Для одного з батьків – 2940 грн х кількість дітей;	1576,5 грн х кількість дітей віком до 18 років
4	Особа, яка утримує дитину-інваліда віком до 18 років (п.п. «б» п.п. 169.1.3 ст. 169 ПКУ)	Для одного з батьків – 2940 грн х кількість дітей;	1576,5 грн х кількість дітей віком до 18 років
5	Особа, віднесена до 1-ї або 2-ї ка-тегорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи (п.п. «в» п.п. 169.1.3 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	1576,5 грн
6	Особа, котра є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом (п.п. «г» п.п.169.1.3 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	1576,5 грн

продовження додатка Б

1	2	3	4
7	Інваліди I або II групи, у тому числі з дитинства	2940 грн	1576,5 грн
8	Особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, котрий зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, уключаючи журналістів (п.п.«д» п.п. 169.1.3 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	1576,5 грн
9	Учасник бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону № 3551, крім осіб, зазначених у п. 11 цієї таблиці (п.п. е» п.п. 169.1.3 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	1576,5 грн
10	Платник податків, який є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма та більше медалями «За відвагу» (п.«а» п.п.169.1.4 ст.169 ПКУ)	2940 грн	2102 грн
11	Платник податків, який є учасником бойових дій під час Другої світової війни чи особою, яка працювала в тилу, та інвалідом I або II групи з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону № 3551 (п.п. «б» п.п. 169.1.4 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	2102 грн

продовження додатка Б

1	2	3	4
12	Колишній в'язень концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни (п.п. «в» п.п.169.1.4 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	2102 грн
13	Особа, визнана репресованою або реабілітованою (п.п. «в» п.п. 169.1.4 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	2102 грн
14	Особа, яку було насильно вивезено з території колишнього СРСР під час Другої світової війни до держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР чи були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками (п.п. «г» п.п. 169.1.4 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	2102 грн
15	Особа, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року (п.п. «г» п.п. 169.1.4 ст. 169 ПКУ)	2940 грн	2102 грн

Навчальне видання

*Мороз Еліна Григорівна*

# **ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ**

Навчальний посібник

*Технічний редактор*

*Галина Сімчук*