

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
УПРАВЛІННЯ**

Палей С.Б.

**Податкова система
(основи теорії і практики)**

Навчальний посібник

Донецьк ДонДУУ 2004

ББК 65.9(2)261.41я7

П14

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів
(лист № 14/18.2-1324 від 15.06.2004 р.)*

Палей С.Б.

П14 Податкова система (основи теорії і практики): Навч. посібник. – Донецьк: ДонДУУ, 2004. – 205 с.

У посібнику розглядаються теоретичні основи формування сучасної системи оподаткування, вироблені багатовіковим світовим досвідом стягування податків і творчо узагальнені досягненнями світової економічної науки. Викладаються основні вимоги до створення податкової системи механізму дії кожного податку. Розкриваються механізми нарахування і сплати найважливіших податків, що забезпечують переважну більшість надходжень до державного і місцевого бюджетів, а також позабюджетних фондів. Описується пряме оподаткування, місцеві податки і збори.

За кожною з навчальних тем подається комплект питань для самостійного вивчення курсу, завдання для виконання практичних занять протягом семестру, а також завдання для розгляду виробничих ситуацій за курсом у цілому, що активізує індивідуальну роботу студентів. За найбільш складними темами подаються зразки розв'язання задач.

Посібник призначений для студентів денної і заочної форм навчання ВНЗ, а також слухачів системи другої вищої освіти й осіб, що підвищують кваліфікацію за програмами фонду зайнятості. Може бути використаний фізичними особами, що займаються підприємницькою діяльністю.

Рецензенти: **Коровіна З.П.** – д-р екон. наук, проф.
(Донецький національний університет);

Пономарьов І.Ф. – д-р екон. наук, проф.
(Донецький національний технічний університет);

Поважний О.С. – д-р екон. наук, проф.
(Донецький державний університет управління)

ЗМІСТ

ВСТУП	5
Розділ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ	7
1. Поняття, сутність, зміст і види податків	7
1.1. Оподаткування як елемент економічної стратегії держави ..	7
1.2. Поняття, ознаки, структура і класифікація податків	12
2. Податкове виробництво та його основні стадії	17
2.1. Сутність і основні етапи податкового виробництва	17
2.2. Порядок сплати податку	26
2.3. Платник податку	28
3. Поняття податкової системи. Особливості податкової системи в Україні.....	33
3.1. Сутність і зміст поняття «податкова система».....	33
3.2. Суб'єкти податкових відносин, що забезпечують сплату і збір податків	39
Розділ II. ПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ І ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ І ПОСЛУГИ	49
4. Прямі податки	49
4.1. Податок на прибуток.....	49
4.2. Податок з власників транспортних засобів	59
4.3. Земельний податок (плата за землю)	60
4.4. Інші податки, обумовлені правами власності на майно	62
5. Податки й обов'язкові платежі, обумовлені нарахуванням і виплатою заробітної плати.....	64
5.1. Прибутковий податок	64
5.2. Податок на доходи фізичних осіб	69
5.3. Збори на соціальне страхування.....	79
5.4. Особливості оподаткування суб'єктів підприємництва, що функціонують без права утворення юридичної особи...85	
6. Плата за ресурси і послуги	88
6.1. Плата за забруднення навколишнього природного середовища..	88
6.2. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	89
6.3. Плата за спеціальне використання водних ресурсів.....	91
6.4. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду	93
6.5. Державне мито	95

Розділ III. НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ І МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ	99
7. Непрямі податки	99
7.1. Податок на додану вартість	99
7.2. Акцизний збір	108
8. Мито та інші митні платежі	113
8.1. Система митних платежів	113
8.2. Види ставок на мито	114
9. Місцеве оподаткування	118
9.1. Принципи побудови системи місцевих податків і зборів	118
9.2. Основні види місцевих податків і зборів	119
Розділ IV. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБОВ'ЯЗКОВОСТІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ	122
10. Способи сплати податків, які спрощують податкове виробництво	122
10.1. Фіксований та єдиний податок	122
10.2. Оптимізація єдиного податку	126
11. Податкове планування	130
11.1. Загальні положення	130
11.2. Оцінка податкового впливу на платника податків як передумова податкового планування	133
11.3. Механізм податкового планування на підприємстві	138
12. Усунення подвійного оподаткування	142
12.1. Поняття, види і визначення подвійного оподаткування	142
12.2. Способи усунення міжнародного подвійного оподаткування	146
12.3. Механізм усунення міжнародного подвійного оподаткування	148
13. Офшорний механізм як спосіб зменшення податкових платежів	152
13.1. Поняття і сутність офшорного механізму	152
13.2. Національне податкове регулювання діяльності з використанням офшорного механізму	156
14. Ухилення від податків	158
14.1. Класифікація осіб, що допускають податкові порушення	158
14.2. Види податкових порушень	159
14.3. Характерні способи ухилення від оподаткування	161
Розділ V. НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ	164
КОРОТКИЙ АЛФАВІТНО-ТЕМАТИЧНИЙ СЛОВНИК ТЕРМІНІВ	192
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	204

ВСТУП

Розвиток ринкових відносин в Україні супроводжується підвищенням ролі державного регулювання в управлінні економічними і соціальними процесами. Тому зростає значення податків, зборів й інших обов'язкових платежів, що забезпечують державний вплив на пропорції суспільного відтворення. Податкова політика має забезпечити розкріпачення виробників, зупинити процес спаду виробництва, стимулювати пріоритети сфери діяльності народного господарства України.

Даний навчальний курс покликаний показати принципи оподаткування, що сформувалися на основі світових досягнень економічної думки і практики, а також нормативних документів, що використовуються нині в Україні.

Майбутні фахівці, керівники підприємств і організацій мають знати вимоги, що ставляться до організації податкових розрахунків з державою. З цією метою необхідно одержати повну інформацію про сутність оподаткування, класифікацію і характеристику податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Даний курс заснований на чинному в Україні податковому законодавстві, що буде корисним для студентів – майбутніх практичних працівників: бухгалтерів, економістів, підприємців, працівників податкових служб, аудиторів, аналітиків і прогнозистів фінансово-господарської діяльності підприємств.

Метою вивчення курсу є одержання студентами знань про методологію, практику й організацію планування, теорію формування податкової системи в державі, практику формування української податкової системи, основи технології нарахування і сплати основних податків в Україні.

Основні задачі курсу пов'язані з вивченням:

- сутності оподаткування;
- функцій оподаткування;
- видів і особливостей податків в Україні;
- сучасних способів формування податкових систем у державі, заснованих на світових досягненнях економічної науки і практики;
- механізму дії найважливіших податків в Україні, що забезпечують переважну більшість надходжень до консолідованого бюджету;
- внутрішньофірмової організації роботи щодо забезпечення повних і своєчасних розрахунків платника податків з бюджетом.

Особлива увага при вивченні курсу приділяється формуванню у студентів навички кваліфіковано ознайомлюватися з податковими нормативними актами, створенню у них бази знань для грамотного й ефективного податкового планування, для організації податкового обліку. Дуже важлива і практична спрямованість курсу, що забезпечує формування і закріплення практичних навичок у студентів кваліфіковано виконувати розрахунки щодо визначення суми податків.

Навчальний посібник «Податкова система (основи теорії і практики)» призначений студентам спеціальності «Фінанси» та «Облік і аудит» Донецького державного університету управління, які поглиблено вивчають цю дисципліну. Також він може бути використаний студентами інших спеціальностей, що мають спеціалізацію менеджменту і вивчають основи системи оподаткування, тобто без детального розгляду податкової теорії. Навчальний посібник сформований з урахуванням десятирічного досвіду побудови навчального процесу (читання лекцій, проведення практичних занять, керівництва курсовими і дипломними роботами) для студентів різних форм навчання – денної, заочної, слухачів системи післядипломної освіти, а також системи підвищення кваліфікації.

У даному навчальному посібнику викладаються сучасні уявлення про систему оподаткування будь-якої держави. Також він містить тематичний виклад законодавчих, директивних і нормативних документів, що регламентують оподаткування в Україні. До нього увійшли документи, що визначають загальний механізм системи оподаткування, а також структуру цього механізму. Це дає можливість не ускладнювати студентам задачу вивчення курсу, що є особливо актуальним, оскільки у рамках обмеженого навчального навантаження не можна детально вивчити механізм кожного з податків.

Для податку на додану вартість і податку на прибуток особливості оподаткування визначаються особливостями підприємницької діяльності, тому їх сплата розглядається на прикладі виробничої і торговельної закупівельно-збутової діяльності, що здійснюється у середній країні.

Окремі теми даного курсу (наприклад, державний збір) студенти денної та заочної форм навчання вивчають самостійно, а також під керівництвом викладача на консультаціях. Інші теми вивчаються студентами на основі знань, отриманих на лекційних і практичних заняттях.

Розділ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

1. Поняття, сутність, зміст і види податків

1.1. Оподаткування як елемент економічної стратегії держави

Податок є найважливішою фінансовою, економічною і політичною категорією. Вона встановлює фінансові стосунки держави з платниками щодо сплати податків і виконання державою тих функцій, відповідальність за які вона взяла на себе. Виникнення оподаткування викликане появою держави та її апарату.

Стягування податків супроводжує життєдіяльність будь-якої держави. Скільки існує держава, стільки існують і податки. Змінюється тільки їхня назва. Раніше були збирачі податків, а сьогодні – податкові інспектори. Російська назва «налоги» походить з поняття «наложити подать». А в українській мові слово «подать» так і залишилося. Його зміст – подати державі, тобто віддати їй. Існування держави означає, що вона бере на себе виконання визначених державних функцій. Ними є, наприклад, охорона території держави і суспільного порядку, забезпечення мінімально необхідного рівня освіти, охорони здоров'я, збереження і примноження надбань національної культури. Для виконання цих функцій державі необхідні фінансові ресурси. Для їхнього створення використовується оподаткування.

Отже, *податки* – це оплата послуг держави зі забезпечення цивільних прав і свобод громадян країни.

Джерелом фінансових ресурсів, що формуються оподаткуванням, є валовий (сукупний) суспільний продукт (ВСП).

ВСП складається з вартості спожитих засобів виробництва (тобто C – перенесеної вартості), виплаченої заробітної плати (тобто V продукт для себе) і прибутку (M – доданої вартості). M складається з двох частин: прибуток для підприємства (M_1) і прибуток для суспільства (тобто M_2). Величина M_2 формується за допомогою сплати податків.

Значення оподаткування полягає в тому, що воно забезпечує формування прибуткової частини бюджету держави.

Загальний розмір податкових зборів залежить від масштабу функцій, прийнятих на себе державою. Прагнення до централізації управління народним господарством веде до зростання податків.

Таким чином, *оподаткування* – це вилучення частини знов створеної вартості для використання її з метою виконання функцій держави.

Оподаткування має політичну складову, оскільки функції держави формуються політичними методами. Характерною ознакою податків є функції оподаткування, що повинні реалізовуватися певною податковою системою країни.

З теоретичних позицій, у податках відбивається їх соціальне значення як інструменту розподілу і перерозподілу доходів держави. У практичному розумінні оподаткування виконує кілька функцій, у кожній з якої реалізується те чи інше призначення податків.

Фіскальна функція (від латинського *fiscus*, букв. – кошик) реалізує головне призначення податків: формування і мобілізацію фінансових ресурсів держави. Інші функції можна назвати похідними з фіскальної. Вона є істотною, але не винятковою.

Розподільна функція (соціальна) забезпечує передачу засобів на користь більш слабких і незахищених категорій громадян шляхом покладання податкового тягара на більш сильні категорії громадян. Дана функція реалізується за допомогою застосування податкових пільг, а також введенням певних податків. Найважливішим з них є акциз, який являє собою податки на предмети розкоші. Зміст цієї функції – платежі високоприбуткової частини населення на адресу менш дохідної, тобто забезпечують у такий спосіб соціальну стабільність у суспільстві.

Регулююча функція виявляється шляхом двох підфункцій:

1) стимулюючої – забезпечує підтримку визначених економічних процесів шляхом надання пільг;

2) дестимулюючої – діє шляхом застосування підвищених ставок. У такий спосіб вводиться додатковий податковий тягар, який перешкоджає розвитку певних економічних процесів (податки на вивіз капіталу, мита і т.ін.), які порушують економічні пропорції в державі.

Податкові стимулятори вторинні, а дестимулятори діють відразу і безпосередньо.

Контрольна функція виконує необхідність внесення змін до бюджетної політики і податкової системи.

Заохочувальна функція забезпечує визнання державою соціальної значущості або заслуг визначених територій (наприклад, податкові пільги ветеранам війни).

При формуванні системи оподаткування в будь-якій державі виходять із системи принципів, на основі яких повинна створюватися податкова система певної країни. Багатовіковий досвід державного будівництва та досягнення світової економічної науки дозволяють

сформулювати системи принципів оподаткування, що повсюдно одержали світове визнання.

Вони включають три системи принципів організації податкової системи: економічні, юридичні, організаційні.

Всесвітньо відомий економіст А. Сміт, праці якого використовувалися при формуванні сучасних систем оподаткування в багатьох країнах світу, економічними принципами вважав: господарську незалежність і свободу, справедливість, визначеність, зручність, економію.

У наш час вони мають наступний вигляд.

Принцип господарської незалежності і свободи означає, що в будь-якого платника після сплати податків повинні залишатися кошти, яких би вистачало для задоволення його життєвих потреб, для забезпечення свободи вибору у формуванні його стратегії економічних, соціальних і політичних дій.

Принцип справедливості – кожен платник фінансує витрати держави за мірою своїх можливостей; податки повинні впливати на розподіл доходів, покладаючи тягар податків на одних людей і надаючи привілеї іншим. У закордонній літературі розрізняють два аспекти цього принципу: принцип горизонтальної справедливості – особи, що знаходяться в рівних умовах, платять податок однаково; принцип вертикальної справедливості – хто одержує від держави більше тих чи інших прав, той повинний платити більше податків.

Принцип визначеності, домірності – сума податків, що сплачуються, повинна бути домірна сумі доходів, що одержують платники. Характеризується показником «податкова межа» (тобто умовною точкою в оподаткуванні, де досягається оптимальне поєднання інтересів держави (з погляду отриманих ним податків) і фізичної особи або суб'єкта підприємництва (з погляду сплачених ними податків).

Принцип максимального врахування інтересів і можливостей платників виражається в інформованості про всі зміни законодавчих актів, простоті обчислення і сплати податків.

Принцип економічності (ефективності) – сума зборів та податків мають перевищувати витрати на їхній збір. Звичайне співвідношення має бути 10:1. Наприклад, податок на майно може виявитися занадто складним з погляду витрат на оцінку вартості майна і занадто трудомістким щодо витрат на збір цього податку.

Юридичні принципи оподаткування спрямовані на забезпечення таких умов прийняття і введення законів про оподаткування, що не

допускають появи протиріч між платниками і державою. До них відносяться принципи:

- рівного податкового тягаря;
- установлення податків законами;
- заперечення зворотної сили податкових законів;
- пріоритету податкового закону над неподатковим;
- наявності всіх елементів податку в податковому законі.

Організаційні принципи податкової системи забезпечують оптимальні умови її дії на всій території країни. До них відносяться принципи:

- єдності – на території країни не повинні встановлюватися кордони, що перешкоджають вільному переміщенню товарів між регіонами, не повинні вводитися для цього податки. Крім того, податки на всій території мають бути єдиними, загальними для всіх платників;

- рухливості (еластичності) означає, що податки мають змінюватися під впливом конкретно-історичних і економічних обставин, що змінюються;

- стабільності – тобто податкова система повинна діяти протягом кількох років, аж до податкової реформи;

- множинності податків – пояснюється існуванням безлічі джерел одержання доходів;

- вичерпного переліку регіональних і місцевих податків.

Ступінь податкового впливу на фінансовий стан, що відчуває платник податків, оцінюється показником податкового тягаря. Він визначає міру впливу податків на обмеження інтересів підприємця. Даний показник визначається як на макро-, так і на мікрорівні.

На макрорівні він являє собою частку податкових виплат, що приходяться на всю суму сукупного суспільного продукту. Отже такий показник податкового тягаря характеризує ту частину зробленого суспільством продукту, що перерозподіляється за допомогою бюджетних механізмів.

Для конкретного платника податків (юридичної особи чи підприємця) показник визначається, як правило, відношенням частки виплачених податків до обсягу реалізованої продукції, включаючи виторг від іншої реалізації.

Такий показник наводиться в літературних джерелах. Однак вірніше було б відносити суму виплачених податків до знов створеної

вартості. У свою чергу, її можна визначити як виборг від реалізації за мінусом матеріальних витрат.

Для громадян-платників податків цей показник можна визначати як частку суми податків, сплата яких супроводжує нарахування і виплату заробітної плати найманих робітників, до загальних витрат підприємця на виплату заробітної плати цим найманим робітникам.

У деяких закордонних країнах використовується показник ефективної податкової ставки. Він визначається як частка податку в сумарному оподаткованому доході платника податків.

Існує показник «податкової пастки». Якщо виникає явище «податкової пастки», то частка доданої вартості, що вилучається через податки, виявляється настільки великою, що перевищує суму прибутку, яку отримують завдяки інвестиції, і робить не вигідними інвестиції у виробництво.

Дискутується проблема встановлення оптимального розміру податкового тягаря. Однак у світовій практиці не установлений факт, що зниження рівня оподаткування обов'язково веде до зростання обсягів виробництва.

У макроекономіці застосовується показник еластичності податків (Е):

$$E = (X_0 / X) : (Y_0 / Y),$$

де X – початковий рівень податкових надходжень;

X_0 – приріст податкових надходжень;

Y – початковий рівень визначального фактора (наприклад, ВСП, дохід);

Y_0 – приріст аналізованого фактора.

Питання для повторення

1. Сформулюйте задачі курсу «Податкова система».
2. Розкажіть про основні розділи дисципліни «Податкова система», спробуйте схарактеризувати взаємозв'язок між ними.
3. У чому полягає сутність оподаткування, яке його значення для держави?
4. Що є джерелом сплати податків?
5. У чому полягає сутність, зміст і значення функцій оподаткування? Спробуйте схарактеризувати взаємозв'язок між ними.
6. На що спрямоване дотримання економічних принципів формування системи оподаткування, який їх зміст?

7. На що спрямовано дотримання юридичних принципів формування системи оподаткування, який їх зміст?

8. Назвіть і схарактеризуйте організаційні принципи формування податкової системи, а також обґрунтуйте необхідність їх дотримання.

9. Схарактеризуйте сутність, необхідність і склад показників для оцінки податкового тягаря.

1.2. Поняття, ознаки, структура і класифікація податків

Характерні риси й ознаки податків. У податковому законодавстві більшості країн СНД існує безліч термінів-синонімів, що позначають різні види податків. Такими синонімами є:

- 1) податки (наприклад, прибутковий, податок на прибуток, ПДВ);
- 2) збори (наприклад, акцизний збір, усі види місцевих зборів);
- 3) обов'язкові платежі (наприклад, плата (податок) за землю, плата за торговий патент);
- 4) внески до державних цільових фондів (наприклад, до пенсійного фонду, фонду соціального страхування).

Насправді чіткого розмежування цих термінів немає. Але їм усім притаманні риси, що роблять усі ці платежі податками:

1. *Податок* являє собою відчуження частини власності суб'єктів на користь держави, для виконання прийнятих нею на себе функцій. Розмір цієї частини встановлюється нормативними актами про оподаткування.

2. *Законність прийняття і введення* означає, що податки встановлюються і стягуються у порядку і на умовах, обумовлених законодавчими документами. Отже доволно, без існування певного закону, ніхто не має право ввести новий податок.

3. *Обов'язковість внеску*, тобто сплата податків має не добровільний, а примусовий порядок.

4. *Внесення податку до бюджету у грошовій формі.* В окремих випадках, коли виникають податкові недоїмки, стягнення повертається на майно платника податків. Але у такому разі майно реалізується, а виторг вноситься до бюджету.

У деяких країнах застосовуються натуральні податки (наприклад, у Лаосі та В'єтнамі – рисом).

5. *Безплатність сплати.* Означає, що, з одного боку, зобов'язання зі сплати податків є односторонніми, а з іншого, в оподатку-

ванні існує тільки одна зобов'язана сторона – платник податків. При сплаті податків держава не бере на себе ніяких зобов'язань, тому платник податків не має ніяких прав, що конкретно обговорюються.

Ця ознака виявляється у формі безповоротності податку. Повернення можливе або при переплаті, або при існуванні пільг.

6. *Податки* вносяться до бюджету або позабюджетних фондів, що виступають одержувачами податків. Ними є або бюджет держави, або бюджети місцевих органів самоврядування.

У ряді випадків податки сплачуються не до бюджету, а на рахунки визначених державних установ і організацій. Але в цьому випадку вони є розпорядниками визначених бюджетних рахунків. Прикладом є сплата зборів до Пенсійного фонду України.

7. *Податки* – це абстрактні платежі. При внесенні до бюджету вони не мають цільового призначення. Кошти надходять до бюджету на потреби всієї держави. Тільки після внесення до бюджету кошти перерозподіляються на окремі статті витрат.

Даного принципу дотримуються навіть для податків, назви яких мають цільову спрямованість (наприклад, платежі до пенсійних фондів). Відповідні назви видаткових статей бюджетів відсутні.

Структура (елементи) податку. Будь-який податок складається з ряду елементів, при наявності яких обов'язкові платежі перетворюються в податки. При відсутності хоча б одного з елементів сплата податку не є обов'язковою (тобто визначений платіж втрачає підстави вважатися податком). Такими елементами є:

- податково-правова норма, тобто податок має бути встановлений у визначеному порядку і санкціонований компетентним державним органом;
- платник податку – особа, що сплачує податок до бюджету;
- суб'єкт сплати податків – особа, за рахунок майна якої відбувається сплата податку;
- предмет оподаткування – подія, річ, явище існування яких припускає сплату відповідного податку (наприклад, квартира, земельна ділянка, товар, економічний ефект). Предмет оподаткування не породжує податкових зобов'язань. Вони виникають при зміні стану предмета оподаткування;
- об'єкт оподаткування – факт або комплекс (сукупність) фактів, існування яких викликає необхідність платити податки;

- база оподаткування – кількісне вираження об’єкта оподаткування. Являє собою (найчастіше) вартісний вимір об’єкта оподаткування. Об’єкт оподаткування може вимірятися показниками вартісними, кількісними чи якісними;

- масштаб податку – параметр виміру бази оподаткування. Застосовується, якщо база оподаткування встановлюється не у вартісному вираженні (гектар землі (площа), обсяг, зміст спирту, обсяг двигуна);

- одиниця податку – умовна одиниця прийнятого масштабу.

Сутність попередніх елементів податку розглянемо на прикладі розрахунку величини мита, що має бути сплачене при ввозі автомобіля на митну територію. У цьому прикладі предмет оподаткування – дія, пов’язана зі здійсненням операції зі зовнішньоекономічної діяльності, об’єкт оподаткування – перетинання митного кордону автомобілем, масштаб податку – обсяг двигуна автомобіля, одиниця податку – кубічний сантиметр обсягу двигуна, база оподаткування – кількість кубічних сантиметрів в обсязі двигуна;

- бухгалтерський облік – на його основі проводиться облік абсолютно всіх господарських операцій, що здійснюються платником податків. Таким чином, його наявність виключає ймовірність того, що виявиться не врахованою яка-небудь з операцій, що є об’єктом оподаткування. Вірогідність бухгалтерського обліку є гарантією формування достовірної податкової бази;

- податковий облік – забезпечує виявлення і реєстрацію всіх операцій, за якими виникають податкові відносини платника з бюджетом (відносини, пов’язані або з необхідністю збільшення суми податків, що сплачуються, або з можливістю зменшити цю суму);

- податковий період – це тривалість періоду, протягом якого у платника виникає об’єкт оподаткування і за який необхідно сплатити податок. Визначає періодичність сплати податків (місяць, три місяці, півріччя, рік). Тим, хто вивчає цей курс пропонується доповнити цей перелік на прикладі податків, що розглядаються в наступних навчальних темах;

- ставка податку – встановлюється або у відсотках до бази оподаткування, або у твердій сумі на одиницю об’єкта оподаткування;

- податковий розрахунок – документ, у якому фіксується й обґрунтовується сума сплаченого податку;

- термін подачі податкового розрахунку;

- методика (формула) визначення суми податку, що підлягає сплаті. Відбивається в податковому розрахунку;
- податкові пільги (необов'язковий елемент);
- термін сплати податку;
- податковий оклад – сума податку, що підлягає внеску до бюджету;
- джерело сплати податку;
- порядок сплати податку – процедура відображення сплати в бухгалтерському обліку, реквізити осіб, через які сплачується податок;
- одержувач (бюджет або позабюджетний фонд).

Види податків у залежності від ознаки їх класифікації. Залежно від особливостей об'єкта оподаткування існуючі податки можна класифікувати за наступними видами:

а) прямі податки – залежать від розміру доходів або майна платників, у свою чергу поділяються:

- на реальні прямі податки – обкладається передбачуваний середній дохід (держмито на операції з цінними паперами, податок (плата) за землю і т.ін.);
- особисті прямі податки – сплачуються з дійсно отриманого доходу і відбивають реальну платоспроможність (податок на прибуток, прибутковий податок, податок на доходи фізичних осіб);

б) непрямі податки – стягуються в складі ціни товару (послуг і т.ін.).

Це, наприклад, ПДВ і акцизний збір. Поділяються:

- на непрямі індивідуальні – обкладаються строго визначені товари (як, наприклад, акциз);
- непрямі універсальні – обкладаються всі товари, роботи (скажімо, ПДВ);
- фіскальні монопольні – на товари, виробництво яких зосереджено тільки в руках держави (наприклад, мито);

Джерелами виплати податків є:

- прямих – дохід платників податків;
- непрямих – платежі, що здійснюються споживачем за рахунок частки його майна.

Залежно від суб'єкта оподаткування можна виділити:

а) податки з фізичних осіб (прибутковий податок, податок на доходи фізичних осіб, податок на майно фізичних осіб, деякі види держмита);

б) податки з підприємств і організацій (податок на прибуток, ПДВ і т.ін.);

в) змішані податки – сплачують усі категорії платників.

Залежно від органу, що встановлює і конкретизує податки, вони поділяються:

а) на загальнодержавні податки – установлюються законодавством держави і діють на всій його території;

б) місцеві податки – перелік і механізм їх дії встановлюється законами держави, але прийняття кожної і конкретної ставки (але не вище граничної) установлюється рішеннями місцевих органів влади. Діють тільки на території, що підпорядковується відповідному органу влади.

За рівнем бюджету, до якого зараховуються податки, вони поділяються:

- на закріплені – цілком і повністю надходять до конкретного бюджету або позабюджетного фонду;

- регулюючі (різнорівневі) податки надходять одночасно до бюджетів різних рівнів і розподіляються між ними в пропорціях, установлених законодавством.

Залежно від джерела сплати податки поділяються на ті, які сплачуються за рахунок: а) доходів від реалізації; б) валових витрат; в) прибутку до сплати податків; г) прибутку, що залишився після сплати податку на прибуток.

Питання для повторення

1. Схарактеризуйте ознаки податків з позицій: відчуження частини власності суб'єктів, законності прийняття і введення, обов'язковості внеску, внесення податку до бюджету в грошовій формі, безоплатності сплати платежу до бюджету або позабюджетних фондів, абстрактності платежу.

2. Розкажіть про сутність елементів податку, схарактеризуйте структуру будь-якого податку.

3. Докладно схарактеризуйте наступні з елементів податку: податково-правова норма, платник податків, суб'єкт сплати податків, предмет оподаткування, об'єкт оподаткування, база оподаткування, масштаб податку.

4. Докладно схарактеризуйте наступні з елементів податку: одиниця податку, об'єкт оподаткування, масштаб податку, одиниця податку, база оподаткування, бухгалтерський облік, податковий облік,

податковий період, ставка податку, податковий розрахунок, термін подачі податкового розрахунку.

5. Докладно схарактеризуйте наступні з елементів податку: методика (формула) визначення суми податку, податкові пільги, термін сплати податку, податковий оклад, джерело сплати податку, порядок сплати податку, одержувач.

6. Назвіть види податків залежно від особливостей об'єкта оподаткування, у тому числі: реальні прямі податки, особисті прямі податки, непрямі індивідуальні, непрямі універсальні, фіскальні монопольні.

7. Види податків залежно від суб'єкта оподаткування.

8. Види податків залежно від органу, що встановлює і конкретизує податки.

9. Види податків залежно від рівня бюджету, до якого зараховуються податки.

10. Види податків залежно від джерела сплати податку.

2. Податкове виробництво і його основні стадії

2.1. Сутність і основні етапи податкового виробництва

Найважливіший обов'язок платника податків – це сплата податку. Він є основним і первинним стосовно всіх інших зобов'язань платника податків. Виконання цього обов'язку регулюється: 1) загальними законами податкового законодавства; 2) спеціальними законами оподаткування, що присвячені конкретним податкам.

Податкове зобов'язання означає необхідність виконання зобов'язаною особою певних дій, спрямованих на фактичне фінансування державного бюджету. Особливість податкового зобов'язання полягає в тому, що його виконання починається з визначення розміру зобов'язань (ці дії виробляються з моменту виникнення зобов'язання) і закінчується реальним внесенням коштів до бюджету або позабюджетних фондів.

Світова наука і практика виробила величезну кількість різноманітних способів, засобів, технічних прийомів, методів і методик, сукупність яких спрямована на виконання податкового зобов'язання. Сукупність цих прийомів і способів можна умовно назвати «податкове виробництво».

Отже, податкове виробництво (ПВ) являє собою встановлену законодавством сукупність прийомів, способів і методик, що визначають порядок виконання юридичних зобов'язань з обчислення і сплати податку до бюджету або позабюджетного фонду. Інакше кажучи, це встановлений податковим законодавством порядок виконання податкового зобов'язання.

Податкове виробництво виникає з моменту появи податкового зобов'язання і завершується зарахуванням податку до відповідного бюджету.

Стадії податкового виробництва. У податковому виробництві можна виділити дві великі стадії: 1) обчислення податків; 2) сплата податків.

Обчислення податку – це сукупність дій з визначення суми податку, що належить сплатити до бюджету. Процес обчислення складається з наступних етапів: 1) визначення об'єкта оподаткування; 2) визначення бази оподаткування; 3) вибір ставки податку; 4) застосування податкових пільг; 5) розрахунок суми податку.

Обчисленням суми податку займається або платник, або податковий орган (безпосередньо). Обчислення, що виконується податковим органом, завершується оформленням повідомлення, у якому відбивається сума, що підлягає сплаті. Однак, як правило, платник податків обчислює податок самостійно. Для багатьох податків обчисленням займається податковий агент (ПА). Це, як правило, особа, яка є джерелом доходу, що одержує платник податків.

Можливі певні ситуації, коли виникає необхідність залучати ПА для забезпечення повноти розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, наприклад:

- на роботодавця покладається обов'язок ПА, коли він обчислює, утримує і сплачує прибутковий податок, платником якого є фізична особа;
- у випадку, коли іноземна особа одержує дохід шляхом перерахування коштів від національної особи, на останню покладається обов'язок ПА. Прикладом таких утримань є податок на прибуток і податок на додану вартість. У цьому випадку ПА є джерелом виплати доходу іноземній особі;
- ПА стають підприємства, що виплачують дивіденди своїм акціонерам (пайовикам). Останні одержують до виплати дивіденди, які зменшені на суму податку на дивіденди;

- юридична особа купує акції у фізичної особи. При цьому фізичній особі виплачується сума, зменшена на державний збір, що платиться за операції з цінними паперами.

Класифікація об'єктів оподаткування. Об'єктами оподаткування можуть бути: 1) права, які має платник податків; 2) дії, що виконуються для платника податків або які він виконує, а також результати його дій.

Серед прав необхідно виділити права майнові та немайнові. До прав майнових відноситься: право власності (на землю, автомобілі, майно), право користування (землею).

Права немайнові (права на немайнові об'єкти) поділяються на право користування (місцевою символікою) та право займатися певними видами діяльності (ліцензійні збори).

Діями, що стають об'єктом оподаткування, можуть бути:

- вивіз або ввіз на територію країни (мити);
- реалізація товарів (акцизи);
- операції з цінними паперами.

Діяльністю суб'єкта, що може стати об'єктом оподаткування, може стати, наприклад, видобуток корисних копалин (платежі за право користування надрами).

Результатами діяльності суб'єкта оподаткування, що стають об'єктом оподаткування, може бути одержання:

- прибутку;
- доданої вартості;
- доходу.

Одним з основних принципів при визначенні об'єкта оподаткування є однократність. Цю норму необхідно розуміти буквально: тим самим податком двічі обкласти той самий об'єкт не можна. Даний принцип не застосовується щодо різних податків, тобто той самий об'єкт оподаткування застосовується більш, ніж до одного податку. Наприклад, виторг від реалізації продукції є об'єктом оподаткування для ПДВ і акцизного збору.

У деяких країнах діє багаторазове обкладання. Наприклад, у США громадяни сплачують федеральний, штатний і місцевий прибутковий податки. Більшість непрямих податків (наприклад, акцизи на тютюн, алкоголь, бензин) стягують і центральні, і місцеві органи влади.

Методи формування і визначення розміру бази оподаткування. Розмір бази оподаткування може вимірюватися або вартісними, або натуральними показниками.

Вартісними показниками можуть бути: обсяги (масштаби) виконаної господарської угоди (наприклад, продаж товарів, робіт, послуг); вартість майна у володінні; вартість завезеної (вивезеної) продукції на (з) території країни.

Натуральними показниками можуть бути: вага товару (при ввозі підакцизного товару на територію країни); кількість одиниць товару (наприклад, кількість штук сигарет – при встановленні суми акцизного збору); вміст алкоголю в обсязі алкогольної продукції чи розчину спирту етилового (під алкоголем розуміється 100% спирт етиловий).

У законодавстві окремих країн (у тому числі й України) розходження між об'єктом і базою оподаткування виражено нечітко і суперечливо. Це найчастіше приводить до ототожнення цих понять.

Базу оподаткування можна визначати кількісно тільки в тому випадку, якщо настав момент виникнення податкового зобов'язання. Існує два основних методи фіксації моменту виникнення податкового зобов'язання.

Перший – податкове зобов'язання виникає в момент одержання засобів у вигляді грошей чи в натуральному виразі. Цей метод одержав назву касового (або метод привласнення). Одержання грошей може бути і у безготівковій формі (на розрахунковий рахунок), і у готівковій (у касу підприємства).

Другий – шуканим моментом є момент виникнення майнових прав і зобов'язань. Доходом є всі суми, право на одержання яких виникло в платника податків не залежно від того, чи отримані вони в дійсності. Цей метод називається накопичувальним, чи методом нарахувань.

Способи визначення розміру бази оподаткування. Прямий спосіб є основним, застосовується за більшістю податкових платежів. Розмір бази визначається на основі реальних і документально підтверджених показників.

Непрямий спосіб (або розрахунок за аналогією) застосовується, коли неможливо точно визначити базу оподаткування (наприклад, платник чинить перешкоди посадовим особам податкової інспекції при перевірці його діяльності). Оподатковуваний дохід визначається

на підставі документів: що підтверджують одержання доходів платником податків; про сплату податків особами, що займаються аналогічною діяльністю.

Умовний (презумптивний) спосіб визначення податку дуже подібний до попереднього. Розмір доходу громадянина визначається на підставі вторинних ознак: сума орендної плати, середньої суми витрат на життя. З отриманого приблизного доходу податок нараховується в загальному порядку.

Поушальний спосіб заснований на визначенні умовної суми податку. У Ліхтенштейну, наприклад, податок, що стягується з пенсіонерів, складає 12 відсотків суми їх витрат на проживання.

Застосування податкових ставок. У залежності від діапазону ставок, які застосовуються до певного об'єкта оподаткування, вони поділяються на такі, що встановлюються:

- в однині (наприклад, ПДВ, податок на прибуток);
- у множинному виді за методом податкових тарифів як систематизований перелік. Типовий приклад – митні тарифи.

У залежності від бази оподаткування застосовуються ставки тожні (тверді) процентні (часткові). Тверда ставка означає суму податку на одиницю: товару (наприклад, акцизний збір на 1 тис. сигарет), кількісного показника товару (акциз на 1 літр спирту 100%). Процентна – встановлюється в частці від одиниці частки бази оподаткування. Такими є ПДВ, податок на прибуток, багато видів мита.

У залежності від виміру бази оподаткування ставки можуть залишатися незмінними або змінюватися. За принципом зміни ставок вони бувають пропорційні – не змінюється за мірою зміни бази оподаткування, прогресивні – збільшуються зі зростанням бази оподаткування. Вони засновані на принципі дискреційного доходу. Він розраховується як різниця між сукупним доходом і доходом, що витрачається на задоволення необхідних першочергових потреб.

Прогресивні ставки оподаткування можуть ґрунтуватися на простій або складній шкалі. Проста прогресія діє для всієї бази оподаткування. Складна (розкладна) прогресія припускає поділ бази оподаткування на частини, кожна з яких обкладається за більш високою ставкою. Прикладом такої прогресії є шкала ставок прибуткового податку.

Регресивні (дегресивні) ставки знижуються за мірою зростання бази оподаткування. Наприклад, ставки державного збору за звертання до суду. За мірою зростання суми позову ставка знижується.

Застосування декількох видів ставок при обкладанні визначених об'єктів оподаткування називається змішаним методом обкладання.

У залежності від ступеня змінюваності виділяють: загальні, підвищені і знижені (пільгові, тобто преференційні) ставки. Під змінюваністю розуміється існування різних рівнів (значень) ставки податку для податку одного виду. При цьому для якогось податку (наприклад, податку на прибуток) може бути базова ставка, а також знижені та підвищені ставки.

Застосування податкових пільг. У залежності від суб'єктів і елементів податкового виробництва існуючі пільги оподаткування можна класифікувати на наступні групи:

- надані за об'єктом оподаткування (діють як знижки, вилучення);
- надані за ставками (з їх зниженням);
- за термінами сплати (більш пізній термін сплати, фактично податковий кредит);
- надані окремими суб'єктами оподаткування (наприклад, виробникам вітчизняного цукру чи вітчизняних легкових автомобілів). У багатьох податках застосовується поєднання пільг із трьох вищевказаних груп.

Звільнення від сплати податків окремих категорій платників може здійснюватися в різних формах. Прикладами їх є:

а) часткове звільнення від сплати прибуткового податку учасників Великої вітчизняної війни, чорнобильських подій. Це звільнення постійне;

б) повне або часткове (за деякими податками) звільнення від сплати податків на певний строк. Ця форма має назву податкових канікул. Може застосовуватися для малих підприємств, а також підприємств з іноземними інвестиціями;

в) податковий імунітет – діє для дипломатичних і консульських представництв, а також прирівняних до них установ і організацій. Стосується їх працівників із членами родини. Такі пільги, як правило, вводяться за міждержавними угодами.

Пільга може надаватися шляхом вилучення з оподаткованої бази визначеної її частини.

Формами вилучення з бази оподаткування можуть бути:

а) при обчисленні прибуткового податку в сукупний оподаткований дохід не включається матеріальна допомога в розмірі шістдесяті неоподаткованих мінімумів за 12 місяців;

б) при обчисленні податку на прибуток не враховується прибуток підприємств, що отриманий від реалізації сільгосппродукції власного виробництва.

Пільга може надаватися також за допомогою вирахування з бази оподаткування визначених сум (як правило, визначених витрат платника). Ці суми бувають лімітовані та нелімітовані.

Лімітовані – до бази оподаткування обчислення податку на прибуток не включаються витрати на добродійність у межах нормативу.

Нелімітовані – сукупний оподатковуваний дохід фізичної особи, що є базою оподаткування прибуткового податку, зменшується на суми, перераховані до благодійних фондів.

Дуже розповсюдженою є пільга у вигляді відстрочки і розстрочки сплати платежу.

Відстрочка – перенесення граничного терміну на більш пізній.

Розстрочка – розподіл суми податку на певні частини з установленням термінів їх сплати.

Відстрочка є фактично податковим кредитом. Він застосовується у безпроцентній і процентній формах.

Безпроцентна оформлюється шляхом видачі податкового векселя. Векселетримачем є податкова інспекція, векселедавець – платник податків. При своєчасному його погашенні відсоток не платиться. При несвоєчасному – кредит перетворюється на платний.

Одержання податкового кредиту санкціонує податкова інспекція.

Розрахунок суми податку. Визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету, провадиться в наступній послідовності:

- а) береться до уваги тривалість податкового періоду;
- б) обробляється інформація, що накопичується у звітності протягом податкового періоду, і якої досить для розрахунків податку;
- в) документально оформлюються розрахунки з обчислення сум податку.

Податковий період (ПП) – це термін, протягом якого формується сума бази оподаткування і визначається розмір податкового зобов'язання, що виникає після закінчення цього терміну.

Тривалість цього періоду – декада, місяць, квартал, рік. Конкретна величина ПП визначається відповідним законом на кожен вид податку.

Щодо процедури обробки інформації, що накопичується в ПП, існують два основних способи обчислення податку.

Некумулятивна система – сума податку розраховується частинами, за кожен податковий період і незалежно від бази оподаткування за попередні періоди. Використовується система, зокрема, при обчисленні ПДВ. Вона проста, тому що не потребує складного обліку. Недолік – нерівномірне надходження грошей до бюджету.

Кумулятивна система – розрахунок податку наростаючим підсумком з початку року і виплата суми податку до бюджету з урахуванням раніше виплачених сум. Вона є більш поширеною, ніж перша система. Застосовується, зокрема, при сплаті податку на прибуток.

Процедура нагромадження інформації може здійснюватися на основі або бухгалтерського, або податкового обліку.

Бухгалтерський облік здійснює, як відомо, облік усіх господарських операцій. І оскільки кожна з них несе інформацію про об'єкт і базу оподаткування, бухгалтерський облік може бути використаний для цілей обчислення податку.

Але, з іншого боку, основним призначенням бухгалтерського обліку є формування повної і достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, про його фінансовий стан. Необхідність цієї інформації – у наданні її іншим підприємствам, банкам, фінансовим органам, власнику, а також інвесторам (реальним чи потенційним).

Бухгалтерський облік не в змозі урахувати господарські операції, виконані з метою одержання прихованої бази оподаткування (зокрема, заниження суми виторгу шляхом продажу товару за ціною не вище собівартості).

Виходячи з цього, у закордонних країнах сформувалися дві моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку.

Континентальна модель – бухгалтерський і податковий облік збігаються, і перший виконує фіскальні функції. Застосовується, зокрема, у Німеччині, Швеції, Бельгії, Іспанії, Італії.

Англосаксонська – паралельно ведеться бухгалтерський і податковий облік. Застосовується, в основному, у США, Англії, Австралії, Канаді.

Однак ведення подвійного обліку припускає спрощення бухгалтерського обліку. Це є обмеженням у застосуванні податкового обліку.

Результати розрахунку суми податку обов'язково відбиваються в податковій документації. У ній фіксується процедура обчислення податку, сума податку, розмір податкового зобов'язання.

Застосовуються наступні різновиди документів.

Звітно-розрахункова податкова документація. До неї відносяться декларації і податкові розрахунки. У них фіксуються суми податкових зобов'язань. Являють собою спеціалізовані типові форми. За кожним податком є свої найменування такої документації. Наприклад, декларація про податок на додану вартість, декларація про прибутковий податок з фізичних осіб, зведений розрахунок земельного податку, декларація про податок на прибуток.

Супутня податкова документація. Вона містить додаткові відомості про платника, необхідні для обчислення податку в інших документах. Прикладами їх можуть бути: розрахунок вартості майна підприємства, довідка про авансові внески до бюджету певних податків.

Обліково-податкові реєстри – зведені форми податкового обліку на підприємстві. Прикладом їх може бути книга обліку доходів і витрат, що ведуть суб'єкти малого підприємництва.

Повідомлення – документи, що вручаються податковими органами платникові податків і містять відомості про термін і розмір податку, що підлягає сплаті.

Питання для повторення

1. Сутність і зміст податкового виробництва, взаємозв'язок окремих його стадій і етапів. Податкове зобов'язання і моменти його виникнення.

2. Класифікація об'єктів оподаткування: мета визначення об'єкта оподаткування, критерії класифікації цих об'єктів (поясніть з використанням прикладів).

3. Визначення бази оподаткування: мета і показники її визначення, фіксація виникнення податкового зобов'язання і способи виміру бази оподаткування. Наведіть приклади.

4. Застосування податкових ставок: критерії їх класифікації – за діапазоном ставок, виміром, зміною бази оподаткування і принципом зміни. Поясніть з використанням прикладів.

5. Застосування податкових пільг: класифікація пільг за об'єктом оподаткування, ставками, термінами сплати. Наведіть приклади цих пільг відносно кожного з зазначених критеріїв.

6. Розрахунок суми податку: етапи розрахунку, способи обчислення суми податків, взаємозв'язок і способи поєднання бухгалтерського і податкового обліку при обчисленні суми податку. Види податкової документації, що використовуються на етапі розрахунку податків. Наведіть приклади.

2.2. Порядок сплати податку

Поняття й основні способи сплати податку. Сплата податку – сукупність дій платника податків за фактичним внесенням податку до бюджету чи позабюджетного фонду.

Застосовуються різні способи сплати податку:

- грошовий – у безготівковому вигляді чи готівкою. Готівкою платять фізичні особи при розрахунках за окремими податками;
- сплата податку майном (натуральне покриття) передбачається як виняток. Використовується для погашення недоплати, що виникла. Різновидом цього способу є сплата цінними паперами;
- повернення стягнення на майно боржника користуючись з погашення недоїмки. Діє в умовах, коли через виникнення заборгованості майно платника податків виявляється в податковій заставі. Даний спосіб сплати є комплексним, тому що фактично недоїмка погашається коштами, отриманими від реалізації майна боржника;
- повернення стягнення на суми, що належать недоїмнику, від його дебіторів. У цьому випадку виникає право на безперечне стягнення недоїмки за платежами до бюджету. Повернення відбувається тільки на кошти дебітора, що знаходяться на розрахунковому рахунку в банку.

Черговість сплати податків. Світовий досвід оподаткування виробив певну послідовність здійснення податкових платежів.

Спочатку сплачуються податки, що входять до складу ціни на товари, роботи, послуги. Джерелом їх сплати є виторг від реалізації цих товарів.

Потім виплачуються податки, що відповідно до чинного законодавства відносяться на валові витрати.

Із коштів, що залишилися після виплат двох вищезгаданих податків, сплачується податок на прибуток.

Визначені податки сплачуються з чистого (після оподаткування) прибутку. Деякі з них (наприклад, податок за викиди у навколишнє середовище шкідливих викидів) сплачуються відповідно до встановлених нормативів.

При цьому якщо викиди не перевищують установленого нормативу, то сплата здійснюється за рахунок валових витрат. Сума перевищення (тобто якщо викиди перевищують норматив) відноситься на чистий прибуток.

Фізичні особи сплачують податки за рахунок своїх доходів.

Терміни сплати податків. Як було зазначено вище, обов'язком платника податків є своєчасна і повна сплата податків.

Залежно від термінів сплати розрізняють податки термінові і періодично-календарні.

Термінові податки сплачуються протягом певного часу від виникнення об'єкта оподаткування. Таким є, зокрема, акциз для підприємств, що виробляють і реалізують вино-горілчані вироби усередині країни. Платник податків зобов'язаний сплатити акциз протягом 3-х днів з моменту реалізації підакцизної продукції.

Періодично-календарні податки сплачуються протягом певного терміну, встановленого календарно. За періодичністю вони бувають декадні (раз у десять днів), щомісячні, квартальні, піврічні, річні.

Авансовий податковий платіж – це спосіб сплати податку, при якому суми, що належить внести до бюджету, вносяться до настання платежу за податком.

Правова природа авансових виплат не визначена. Майно, яке передав платник податків державі, ще не є податком (тому що до настання терміну платежу немає об'єкта оподаткування, бази оподаткування, податкового розрахунку і податкового зобов'язання).

Економічна природа авансових платежів – вирівнювання надходжень коштів до бюджету.

Існують кілька сфер застосування авансових платежів.

Перша – при податковому періоді в 1 квартал (застосовується при сплаті податку на прибуток). Аванси платяться щомісяця, у перший і другий місяць кварталу, виходячи з очікуваного прибутку за квартал. Очікуваним є фактичний прибуток за попередній квартал.

Друга – при декадному податковому періоді.

Третя – при річному податковому періоді. Він стосується податку на дохід фізичних осіб, а також податку на прибуток.

Процедура розрахунку авансовими податковими платежами однакова для будь-якої сфери застосування.

Повернення податку з бюджету є факультативною стадією податкового виробництва. Воно можливе тільки після виконання платником податків податкового зобов'язання.

Під поверненням розуміють те, що держава повертає платникам податки, що зайво надійшли.

Причина надходження зайво сплачених сум до бюджету можуть бути:

- помилка платника податків при обчисленні та сплаті податків;
- переплата авансових платежів;
- невикористання авансових податкових платежів;
- реалізація тієї чи іншої податкової пільги;
- неправомірне стягнення податків податковим органом.

Як способи фактичного повернення з бюджету сум податків можуть бути: перерахування грошей з бюджетного рахунка на розрахунковий рахунок платника; віднесення сум, що належить повернути з бюджету, у зарахування чергових платежів платника в бюджет. Для держави цей спосіб є найкращим в умовах бюджетного дефіциту.

Питання для повторення

1. Поняття й основні способи сплати податку. Наведіть приклади.
2. Терміни сплати податків і повернення податку з бюджету. Наведіть приклади.
3. Характеристика авансових податкових платежів як спосіб сплати податку. Сфера застосування авансових платежів.
4. Причини і способи застосування повернень податків з бюджету.

2.3. Платник податку

Сутність платника податків. Існує кілька аспектів, що визначають сутність платника податків. Кожний з цих аспектів характеризується термінами, якими користуються для позначення осіб, що сплачують податки.

Ці терміни наступні: суб'єкт оподаткування, платник податків, платник, податковий агент.

Платником податків вважають особу користуючись з майна якої проводиться сплата податку до бюджету. Однак у всіх нормативних документах, що є податково-правовою нормою того чи іншого податку (закони України, укази Президента України і т.д.), такого поняття, як «платник податків» немає, воно не вживається. У цих документах використовується термін «платник», під яким розуміється особа, що сплачує податок безпосередньо до бюджету. Із цього випливає, що термін «платник податків» має макроекономічний зміст, що відбиває взаємини громадян з державою. З іншого боку, поняття «платник» має податковий зміст, що кількісно відбиває взаємини сторін щодо розміру сплачених податків.

Платник може бути і суб'єктом оподаткування, і платником податків. Це стосується, зокрема, податку на прибуток.

Платник може бути платником податків, але не бути суб'єктом оподаткування (наприклад, прибутковий податок). Якщо платник не є суб'єктом оподаткування, він є податковим агентом.

Отже податковий агент – це юридична чи фізична особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання і перерахування (сплати) податку до бюджету (наприклад, при сплаті податку на дивіденди).

Ще один аспект, що характеризує сутність платника податків – це презумпція винності платника податків, яка означає, що він:

1) в обов'язковому порядку має сплатити податок у повній сумі, що передбачена законодавством;

2) у випадку сплати податку в меншій сумі, що передбачена пільгою, він має довести, що право на пільгу ним використане обґрунтовано.

Для довідки: у юрисдикції існує поняття принципу презумпції невинності громадянина. Тобто первісно особа розглядається як невинна. Інакше потрібно довести, що вона винна.

Види платників податків. Види платників податків, що існують, можна класифікувати за декількома критеріями: податково-правовим статутом їх функціонування, повною їх податковою відповідальністю, причинами несплати податків.

Прийнято класифікувати платників податків за ознакою їх податково-правового статусу на такі види.

У залежності від повноти їх податкової відповідальності платники поділяються на наступні види:

1. Резиденти:

1) постійне місцезнаходження в країні (183 і більше календарних днів у році);

2) підлягають оподаткуванню з усіх джерел, що одержують на даній території;

3) несуть повну податкову відповідальність.

2. Нерезиденти:

1) не мають постійного місця перебування в країні;

2) підлягають оподаткуванню тільки з доходів, що одержують на даній території;

3) несуть не повну податкову відповідальність.

Платники податків, що допустили виникнення недоїмки, поділяються на наступні види:

1. Пасивно законослухняні – у них недоїмка виникає помилково, вони дорожать репутацією, швидко погашають борги.

2. Активно законослухняні – допускають заборгованість через правові причини, доводять перед податковою інспекцією свою правоту.

3. Безперечні – мають кошти на рахунках, допускають приховання доходів.

4. Сховані – не мають коштів на рахунках, тому що приховують свою діяльність. Не скорочують власних потреб і мають кошти на інших рахунках, тобто ведуть подвійну бухгалтерію. Галузь, де це легко зробити – торгівля, тому що відносно мало господарських операцій. Відносно складніше це зробити у переробній промисловості. Наприклад, щоб сховати дохід у машинобудуванні, необхідно сховати надходження сировини, комплектуючих і т. ін. А це викликає великі проблеми, тому що номенклатура компонентів виробництва набагато більша, ніж номенклатура продукції, що продається.

5. Безнадійні – існують формально, не мають коштів, не здійснюють діяльності.

6. Фіктивні – засновуються за фальшивими, часом викраденими документами. За цими документами не можна знайти місце перебування таких платників, отже, не можна притягти їх до відповідальності. Створюються з метою виконати одноразову операцію, пов'язану з одержанням великої грошової суми на розрахунковий рахунок. Після вилучення цієї суми вони ховаються, і знайти їх неможливо.

Обов'язки, права і відповідальність платника. Їх зміст і сутність зазначені в статті 10 Закону «Про систему оподаткування». Усі вони можуть бути об'єднані в наступні групи:

Обов'язки

Організаційного характеру:

- стати на облік у податковому органі;
- подавати інформацію про свою діяльність.

Зі сплати податків:

- самостійно і вірно розраховувати податок;
- вчасно і повно платити, погашати недоїмки.

З обліку і звітності:

- здійснювати податковий і бухгалтерський облік;
- вчасно і повно складати звіти;
- подавати до податкової інспекції необхідні документи.

Права

Організаційного характеру:

- представляти свої інтереси безпосередньо (або через представника) у податкових органах, а також суді;
- бути присутнім при проведенні податкових перевірок.

Зі сплати податків:

- використовувати податкові пільги;
- одержувати відстрочку, розстрочку, податковий кредит (не плутати з ПДВ).

З обліку і звітності:

- одержувати в податкових органах необхідну інформацію;
- направляти в податкову інспекцію обґрунтовані відмови;
- оскаржити рішення податкових органів.

Відповідальність

Адміністративна виникає коли платник порушує норми податкового законодавства. Виражається в накладенні адміністративних штрафів на адміністративних осіб, а також в ухваленні рішення про заборону займатися певною діяльністю протягом визначеного періоду часу.

Фінансова накладається на юридичних і фізичних осіб і виявляється в наступному: стягнення недоїмки, штраф за виникнення недоїмки, стягнення пені.

Карна визначається Кримінальним кодексом України. Відповідальність виникає у випадку навмисного ухиляння від сплати податків. Розмір відповідальності залежить від ступеня уникання оподаткування (табл. 1).

Кримінальна відповідальність за відхилення від оподаткування

Фактичне ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів		Величина відповідальності	
Кваліфікація недоплати	Величина недоплати, кратна неоподаткованому мінімуму (М)	Штраф, кратний неоподаткованому мінімуму (М)	Кримінальна відповідальність
Значні	Більше 1000 М	Від 300 М До 500 М	Заборона обіймати відповідні посади або займатися певною діяльністю на термін до 3-х років
У великих розмірах	Більше 3000 М	Від 500 М До 2000 М	Виправні роботи до 2-х років чи обмеження волі до 5-ти
В особливо великих розмірах	Більше 5000 М	—	Обмеження волі від 5-ти до 10-ти років

Питання для повторення

1. Сутність платника податків: спільність і відмінність понять суб'єкт і об'єкт оподаткування, податковий агент. Трансформація цих понять в окремих податках. Наведіть приклади.

2. Види платників податків: їх класифікація і приклади, класифікація за ознакою платежів податку до бюджету.

3. Обов'язки і права платника: організаційного характеру, зі сплати податків, з обліку і звітності.

4. Відповідальність платника: адміністративна, економічна, карна.

3. Поняття податкової системи. Особливості податкової системи в Україні

3.1. Сутність і зміст поняття «податкова система»

Відповідно до Закону «Про систему оподаткування» в Україні, систему оподаткування складає сукупність: податків; зборів; обов'язкових платежів до бюджету, внесків до державних цільових фондів.

Цей перелік фактично містить перелік груп різних податкових платежів. Пропонуємо тим, хто навчається самостійно, згрупувати відомі їм податки в ці чотири групи.

Однак більш повно податкова система будь-якої держави характеризується сполученням наступних обов'язкових елементів: система податкових органів, система і принципи податкового законодавства, принципи податкової політики, порядок розподілу податків за бюджетами, форми і методи податкового контролю, порядок і умови податкового виробництва, підхід до рішення проблем міжнародного подвійного оподаткування.

Для кількісної оцінки системи оподаткування застосовуються наступні економічні показники:

- податковий тягар;
- співвідношення податкових доходів від внутрішньої і зовнішньої торгівлі;
- співвідношення прямого і непрямого оподаткування;
- структура прямих податків;
- співвідношення компетенцій центральних і місцевих органів влади в регулюванні податкової сфери.

Існують три варіанти співвідношення компетенцій: 1) «різні податки» – повний поділ найменувань податків між органами влади; 2) «різні ставки» – центральна влада вводить закритий перелік податків, а місцеві органи за цими податками вводять конкретні ставки; 3) «різні доходи» – зібрані податки поділяються між органами влади у визначеній пропорції.

Кожна з держав використовує комбінації з декількох методів.

Організаційні принципи податкової системи України. Стаття 3 Закону України «Про систему оподаткування» від 18.02.98 р. визначає наступні принципи податкової системи України:

- 1) стимулювання підприємницької діяльності й інвестиційної активності;

2) обов'язковість – введення норм зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, і установа відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

3) рівнозначність і пропорційність – стягування податків з юридичних осіб здійснюється у визначеній частці від отриманого прибутку. Передбачає сплату рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні однакового прибутку, а також пропорційно велику сплату податків і зборів (обов'язкових платежів), якщо доходи отримані у більшій сумі;

4) рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичним і фізичним особам, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

5) соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених шарів населення шляхом введення економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян і застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, що одержують високі й надвисокі доходи;

6) стабільність – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

7) економічна обгрунтованість – установа податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки і фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

8) рівномірність сплати – установа термінів сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження засобів до бюджету для фінансування витрат;

9) компетенція – встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування винятково Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;

10) єдиний підхід – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), термінів і порядку сплати податку, основ для надання податкових пільг;

11) доступність – забезпечення зрозумілості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

Багаторівневість податкової системи. Закон України «Про систему оподаткування» передбачає наступні види податків, що стягуються на території України: 1) загальнодержавні податки; 2) місцеві податки і збори. Дана структура системи оподаткування є двоступінчастою. У інших країнах світу відомі й інші структури. Зокрема, у державах, що мають федеративний устрій (типу Росії, ФРН, США), застосовується трирівнева система: а) федеральні податки (вводяться центральними органами влади); б) республіканські (вводяться органами управління суб'єктами федерацій, а також країв, областей і округів, включаючи й автономні); в) місцеві податки (установлюються місцевими органами влади).

Дворівнева система податків України характеризується тим, що:

Загальнодержавними є наступні податки і збори (обов'язкові платежі):

- 1) податок на додану вартість;
- 2) акцизний збір;
- 3) податок на прибуток підприємств;
- 4) податок на доходи фізичних осіб;
- 5) мито;
- 6) державний збір;
- 7) податок на нерухоме майно (нерухомість);
- 8) плата (податок) за (на) землю;
- 9) рентні платежі;
- 10) податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів;
- 11) податок на промисел;
- 12) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- 13) збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- 14) збір за забруднення навколишнього природного середовища;
- 15) збір на обов'язкове соціальне страхування;
- 16) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- 17) збір до Державного інноваційного фонду;
- 18) плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності.

До місцевих податків і зборів (обов'язковим платежам) відносяться:

- місцеві податки:
 - 1) податок з реклами;
 - 2) комунальний податок;
- місцеві збори (обов'язкові платежі):
 - 1) готельний збір;
 - 2) збір за паркування автотранспорту;
 - 3) ринковий збір;
 - 4) збір за видачу ордера на квартиру;
 - 5) курортний збір;
 - 6) збір за участь у перегонах на іподромі;
 - 7) збір за виграш у перегонах на іподромі;
 - 8) збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі;
 - 9) збір за право використання місцевої символіки;
 - 10) збір за право проведення кіно- і телезйомок;
 - 11) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей;
 - 12) збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що направляється за кордон;
 - 13) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг;
 - 14) збір із власників собак.

Регіональна бюджетно-податкова система (РБПС). Її сутність визначається тим, що будь-який платник податків територіально розміщений у визначеній громаді, що є первинним елементом адміністративного розподілу будь-якої країни.

Податок, що сплачується цим платником податків, має надходити і до бюджету громади, і до бюджету інших органів влади, що виконують ті або інші функції управління державою.

Спосіб розподілу податків, що виплачуються у визначеній громаді, між бюджетами різних рівнів, а також фінансові взаємини між бюджетами різних рівнів через перерозподіл фінансових ресурсів у випадку надлишку їх у бюджеті одного рівня і нестачу в бюджеті іншого рівня і являє собою РБПС.

Світова практика виробила кілька принципово різних підходів до формування РБПС.

Бюджетно-податковий плюралізм (США) надає однакові права штатам стосовно федерації. На рівні федерації і штатів існують ті самі податки (наприклад, прибутковий податок з населення – хоча величина виплат до кожного бюджету невелика: 2-8 відсотків). Немає прямого перерозподілу коштів між штатами.

Державна регламентація (Німеччина) полягає в тому, що державою визнаються рівноцінні потреби федерації, земель і громад. Податкові надходження до бюджетів різних рівнів надходять через механізм перерозподілу податкових відрахувань. Перерозподіл здійснюється прямо між землями, минаючи федеральний бюджет.

Пряма централізація (Австрія) – виявляється в тім, що при відсутності надходжень до регіональних бюджетів, до них направляються субсидії з федерального. Здійснюється жорсткий фінансовий контроль федерації за використанням засобів штату.

Бюджетно-податковий конфедералізм (Швейцарія) – при ньому федеральний бюджет використовується, в основному, для виконання міжнародних функцій. Основна маса податків знаходиться в компетенції кантонів. Нові податки або ставки податків уводяться на підставі референдуму.

Основи РБПС України визначаються законом «Про систему оподаткування». Конкретна структура РБПС на кожний черговий рік конкретизується черговими щорічними законами України «Про державний бюджет». Так, наприклад, ПДВ і мито в 1998 році надходили тільки до державного бюджету. Податок на прибуток і прибутковий податок – тільки до місцевих. Крім податків окремі регіони вносять до бюджету визначені суми. А інші регіони одержують дотації з держбюджету.

Питання для повторення

1. Назвіть обов'язкові елементи податкової системи. Докладно схарактеризуйте наступні з них: система податкових органів, система і принципи податкового законодавства, принципи податкової політики, порядок розподілу податків за бюджетами.

2. Розкажіть про економічні показники для кількісної оцінки системи оподаткування.

3. У чому полягає співвідношення компетенцій і повноважень органів влади у регулюванні податкової сфери?

4. Назвіть і схарактеризуйте принципи організації податкової системи України.

5. У чому полягає спільність і відмінність загальнодержавних і місцевих податків, зборів і обов'язкових платежів? Наведіть приклади.

6. У чому полягає багаторівневність податкової системи? Поясніть це на прикладі держав, де різна кількість рівнів податкової системи.

7. Схарактеризуйте відомі вам регіональні бюджетно-податкові системи, що застосовуються у світовій практиці.

3.2. Суб'єкти податкових відносин, що забезпечують сплату і збір податків

Загальний устрій системи, що забезпечує сплату податків в Україні. Загальні особливості складу системи державних органів, що здійснюють підтримку та функціонування податкової системи країни, визначаються Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12. 2000 р. № 2181-III. Для з'ясування сутності цієї системи можна використати поняття «контролюючий орган». Цей термін означає державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань або податкового боргу.

Вичерпний перелік контролюючих органів визначається статтею 2 цього Закону. До них відносяться:

- митні органи – стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли законом обов'язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з неї;

- органи Пенсійного фонду України – стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

- органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування – стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановленої законом;

- податкові органи – стосовно податків, зборів та обов'язкових платежів, які справляються до бюджетів та державних цільових фон-

дів (крім тих, контроль за якими здійснюють митні органи, органи Пенсійного фонду України та органи, що несуть відповідальність за обов'язкове державне пенсійне і соціальне страхування).

Контролюючі органи мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати лише стосовно тих податків і зборів (обов'язкових платежів), які віднесені до їх компетенції. Порядок контролю з боку митних органів за сплатою платниками податків податку на додану вартість та акцизного збору встановлюється спільним рішенням центрального податкового органу та центрального митного органу.

Органами, що уповноважені здійснювати заходи з погашення податкового боргу (далі – органи стягнення), є виключно податкові органи, а також державні виконавці у межах їх компетенції.

Державна податкова служба України. Загальна структура та характеристика, а також статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності визначаються Законом України «Про державну податкову службу в Україні» від 4.12.1990 р. № 509-ХІІ.

Система органів державної податкової служби складається з наступних рівнів повноважень:

- 1) Державна податкова адміністрація України;
- 2) державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- 3) державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах.

Усі ці рівні повноважень податкової служби України називаються органами державної податкової служби. До складу цієї служби належать також спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (далі – податкова міліція).

Державна податкова адміністрація України залежно від кількості платників податків та інших місцевих умов може утворювати міжрайонні (на два і більше районів), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції та у їх складі відповідні підрозділи податкової міліції. Відповідно до цих прав можуть бути створені також і офіси головних платників податків. Вони утворюються на базі державних податкових інспекцій в містах, що є центрами області України. Вони об'єднують платників, які забезпечують найбільш суттєвий приплив грошей до бюджетів та позабюджетних фондів. Саме у місті Донецьк

утворено такий офіс. До його складу входять крупний металургійний завод, машинобудівний завод, завод холодильників та інші подібні підприємства.

До складу важливіших завдань органів державної податкової служби можна віднести:

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі – податки, інші платежі);
- внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;
- прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків-юридичних осіб;
- роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;
- запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Для забезпечення умов щодо виконання завдань податкової служби створена відповідна система її фінансування. Видатки на утримання органів державної податкової служби визначаються Кабінетом Міністрів України і фінансуються з державного бюджету. Крім того, органи державної податкової служби мають право спрямовувати на розвиток матеріально-технічної бази 30 відсотків донарахованих і стягнутих за результатами документальних перевірок сум податків, інших платежів і зборів, фінансових санкцій. Порядок використання зазначених коштів визначається Міністерством фінансів України.

Кожен з суб'єктів податкової служби України є юридичною особою, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, інші печатки і штампи, відповідні бланки, рахунки в установах банків.

З великої кількості функцій Державної податкової адміністрації України до найважливіших можна віднести наступні:

- виконання безпосередньо, а також організація роботи державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій, що пов'язана зі:

- ◆ здійсненням контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції і т.ін.;
- ◆ здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;
- ◆ обліком платників податків, інших платежів;
- ◆ виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;
- ◆ проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місцями зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- ◆ розробкою у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування, а також форм податкового обліку;
- ◆ роз'ясненням через засоби масової інформації порядку застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі та організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби;

- здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;

- надання органам державної податкової служби методичної і практичної допомоги в організації роботи, проведенні обстежень та перевірок її стану;

- подання Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звіту про надходження податків, інших платежів;

- прогнозування та аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження подат-

ків, інших платежів, розробка пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;

- внесення в установленому порядку пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства.

Функції, що виконують державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та державних податкових інспекцій в містах з районним поділом (крім міст Київ та Севастополь), аналогічні тим, які виконує Державна податкова адміністрація України. Однак функції, виконувані другим рівнем податкової служби, стосуються тільки органів, що розташовані на підвідомчій території.

Серед найважливіших функцій, що виконують державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції можна назвати такі:

- здійснення контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі;

- забезпечення обліку платників податків, інших платежів, правильності обчислення і своєчасності надходження цих податків, платежів, а також здійснення реєстрації фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів;

- контроль своєчасності подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевірка достовірності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків, інших платежів;

- забезпечення застосування та своєчасного стягнення сум фінансових санкцій, передбачених цим Законом та іншими законодавчими актами України за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами;

- проведення перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів;

- передавання відповідним правоохоронним органам матеріалів за фактами правопорушень, за які передбачена кримінальна відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

- проведення роботи, пов'язаної з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією у встановленому законом порядку безгосподарного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна;

- подання відповідним фінансовим органам та органам Державного казначейства України звіту про надходження податків, інших платежів;

- роз'яснення через засоби масової інформації порядку застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі.

Органи державної податкової служби в установленому законом порядку мають право:

- 1) здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян, у тому числі громадян-суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій і т.ін.;

- 2) одержувати безоплатно від підприємств, установ, організацій, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи (у порядку, передбаченому законодавством щодо розкриття банківської таємниці), від громадян-суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи і т.ін.;

- 3) обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів;

- 4) вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби.

Податкова міліція та її завдання. Вона складається зі спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Найбільш важливими завданнями податкової міліції є:

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
- запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів.

Податкова міліція відповідно до покладених на неї завдань:

- приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здійснює в установленому порядку їх перевірку і приймає щодо них передбачені законом рішення;
- здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, а також проводить дізнання та досудове (попереднє) слідство у межах своєї компетенції, вживає заходів щодо відшкодування заподіяних державі збитків;
- виявляє причини і умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів щодо їх усунення;
- запобігає корупції та іншим службовим порушенням серед працівників державної податкової служби;
- збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням.

Система митних органів. Державна митна служба (Держмитслужба) України є центральним органом виконавчої влади із спеціальним статусом, який забезпечує реалізацію державної політики у сфері митної справи. Діяльність Держмитслужби України спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Держмитслужба України у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України, Кабінету Міністрів України.

Держмитслужба України узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції про вдосконалення законодавства та в установленому порядку висуває їх на розгляд Президентів та Кабінету Міністрів України. У межах своїх повноважень Держмитслужба України організує

виконання актів законодавства, здійснює систематичний контроль за їх реалізацією.

Основними завданнями Держмитслужби України є:

- забезпечення реалізації державної політики у сфері митної справи;
 - захист економічних інтересів України;
 - контроль за додержанням законодавства України про митну справу;
 - використання засобів митно-тарифного та позатарифного регулювання при переміщенні через митний кордон України товарів та інших предметів;
 - удосконалення митного контролю, митного оформлення товарів та інших предметів, що переміщуються через митний кордон України;
 - здійснення разом з Національним банком України комплексного контролю за валютними операціями;
 - здійснення разом з іншими уповноваженими центральними органами виконавчої влади заходів щодо захисту інтересів споживачів товарів і додержання учасниками зовнішньоекономічних зв'язків державних інтересів на зовнішньому ринку;
 - боротьба з контрабандою та порушеннями митних правил;
 - розвиток міжнародного співробітництва у сфері митної справи.
- Держмитслужба України відповідно до покладених на неї завдань:
- 1) організує та контролює діяльність митних органів;
 - 2) забезпечує своєчасне і повне внесення до державного бюджету коштів від податків, зборів (обов'язкових платежів), справляння яких згідно із законодавством покладено на митні органи;
 - 3) вживає разом з іншими органами виконавчої влади заходи, спрямовані на недопущення незаконного вивезення за кордон цінностей, що становлять культурне або історичне надбання українського народу;
 - 4) сприяє у межах своєї компетенції здійсненню заходів щодо захисту прав споживачів товарів, які ввозяться в Україну, а також прав інтелектуальної власності у процесі зовнішньоекономічної діяльності;
 - 5) розробляє та здійснює самостійно або у взаємодії з іншими органами виконавчої влади заходи щодо запобігання контрабанді, порушенню митних правил та їх припинення;

6) організовує та контролює відповідно до законодавства проведення митними органами дізнання у справах про контрабанду та здійснення ними провадження у справах про порушення митних правил;

7) веде митну статистику;

8) веде разом з іншими уповноваженими органами виконавчої влади Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності;

9) здійснює верифікацію (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України;

10) здійснює у межах своєї компетенції державну політику у сфері охорони державної таємниці, контроль за забезпеченням охорони державної таємниці у системі митних органів України, а також організаційно-технічні заходи щодо застосування засобів криптографічного й технічного захисту інформації, охорона якої забезпечується державою відповідно до законодавства, та додержання посадовими особами митних органів України вимог законодавства стосовно порядку одержання, використання, поширення та збереження такої інформації;

11) реалізує у межах своєї компетенції державну кадрову політику;

12) бере участь у підготовці проектів програм розвитку митної справи, соціального захисту її працівників;

13) створює, реорганізує та ліквідує в установленому порядку регіональні митниці, митниці, спеціалізовані митні управління та організації, установи і навчальні заклади;

14) організує реконструкцію та спорудження пунктів пропуску через державний кордон України для автомобільного сполучення;

15) здійснює відповідно до законодавства України функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери її управління;

16) забезпечує гласність у діяльності митних органів, здійснює в установленому законодавством порядку інформування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та громадян з питань митного законодавства;

17) бере участь у підготовці міжнародних договорів України, готує пропозиції щодо укладання, денонсації таких договорів, у межах своєї компетенції укладає міжнародні договори;

18) виконує інші функції, що випливають з покладених на неї завдань.

Держмитслужба України має право:

- залучати спеціалістів центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій (за погодженням з їх керівниками) для розгляду питань, що належать до її компетенції;

- представляти Кабінет Міністрів України за його дорученням у міжнародних організаціях та під час укладання міжнародних договорів України;

- одержувати в установленому законодавством порядку від центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, а також громадян інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань;

- скликати в установленому порядку наради з питань, що належать до її компетенції.

Держмитслужба України здійснює свої повноваження безпосередньо та через регіональні митниці, митниці, спеціалізовані митні управління та організації.

Держмитслужба України є юридичною особою, має самостійний баланс, печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням.

Повноваження митних органів:

- стягування податків і мита;
- митний огляд;
- митне оформлення;

Усі ці дії здійснюються відповідно до Митного кодексу України.

Для припинення порушень митних правил може бути адміністративна затримка особи, що порушила правила.

Розгляд справ про порушення митних правил закінчується прийняттям постанови:

- про накладення адміністративного штрафу;
- припинення виробництва у справі;
- порушення кримінальної справи і провадження дізнання у справі про контрабанду.

Державне казначейство. Основне призначення державного казначейства – формування державного бюджету і позабюджетних фондів, а також управління коштами цього бюджету і фондів.

Для того, щоб казначейство мало можливість формувати дохідну частину держбюджету і позабюджетних фондів, воно виконує наступні функції:

- розробка переліку платників податків, що будуть виконувати дохідні частини бюджету. У такий спосіб складається список всіх осіб, які мають робити платежі до бюджету;

- визначення переліку комерційних банків, через які будуть здійснюватися такі платежі. Вони називаються банками, що залучаються до касового виконання бюджету;
- визначення переліку платників податків, що закріплюються за кожним комерційним банком, що залучається до касового виконання бюджету. Призначення такого переліку полягає в тім, щоб кожен платник податків мав банк, через який податки надходять до бюджетів;
- розробка планових цифр, планових показників сплати визначених податків визначеними платниками. Здійснюється для того, щоб мати уявлення про можливі надходження до бюджету від кожного конкретного платника податків;
- перерахування коштів, отриманих від сплати податків, до місцевих бюджетів різних рівнів. Для цього казначейство забезпечує кожен комерційний банк, що здійснює касове виконання бюджету, системою рахунків і нормативами розподілу податкових надходжень за бюджетами різних рівнів;
- оперативний контроль за станом фактичного касового виконання бюджету. При цьому зіставляються планові цифри надходження коштів до бюджету з фактичними;
- повернення з бюджетів різних рівнів зайво стягнених і сплачених податків та інших платежів. Для цього використовується:
 - ◆ система повернення готівкою, тобто гроші повертаються платнику податків у момент подання ним документа про необхідність повернення;
 - ◆ система повернення документальними платежами, тобто за мірою подання документа про необхідність повернення платнику податків, йому видається документ про відстрочку такого повернення. Використовуються наступні види документів: чеки державного казначейства, векселя державного казначейства.

Питання для повторення

1. Основне призначення і структура Державної податкової служби України.
2. Роль і задачі в системі оподаткування, що виконує Державна митна служба України.
3. Роль і задачі в системі оподаткування, що виконує Державне казначейство України.

Розділ II. ПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ І ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ І ПОСЛУГИ

4. Прямі податки

4.1. Податок на прибуток

Податково-правовою нормою податку є Закон України від 22.05.1997 р. «Про оподаткування прибутку підприємств», який набрав чинності з 01.06.1997 р.

Платники податку на прибуток і об'єкт оподаткування. Склад платників податку на прибуток визначений статтею 2 цього Закону. Найбільш характерними з них (за обсягами обороту) є:

- з числа резидентів: суб'єкти підприємницької діяльності, засновані на будь-якій формі власності та правової форми організації діяльності, що функціонують з метою одержання прибутку як на території України, так і за її межами;
- з числа нерезидентів: фізичні або юридичні особи, створені в будь-якій організаційно-правовій формі, що одержують доходи з джерелом їхнього походження в Україні;
- філії, відділення та інші відокремлено розташовані підрозділи платників податку, зазначені в попередніх двох абзацах, що не мають статусу юридичної особи і розташовані територіально окремо від такого платника податку;
- постійні представництва нерезидентів, що одержують доходи з джерел їхнього походження з України або виконують агентські (представницькі) функції щодо таких нерезидентів.

Об'єктом оподаткування є прибуток. У фінансових розрахунках цей прибуток одержав назву «прибуток оподатковуваний». Сказане можна записати так:

$$O_{\text{пп}} = \Pi = \text{ПР}_o ,$$

де ПР_o – оподаткований прибуток.

У свою чергу,

$$\text{ПР}_o = \text{ВД}_{\text{скор}} - \text{ВВ} - \text{А},$$

де $\text{ВД}_{\text{скор}}$ – сума скоригованого валового доходу за звітний період;

ВВ – сума валових витрат виробництва (обігу) платника податку за відповідний період;

А – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на основні фонди і нематеріальні активи, які існували на початку податкового періоду.

У свою чергу, скоригований валовий дохід визначається за наступною формулою:

$$\text{ВД}_{\text{скор}} = \text{ВД} - \text{Д}_{\text{н}}$$

де **ВД** – загальна сума валового доходу, отриманого у податковий період;

Д_н – доходи звітного періоду, що не включаються до складу валового доходу.

Валовий дохід. У підпункті 4.1 Закону йдеться про те, що валовий дохід являє собою загальну суму доходу, що виникає від усіх видів діяльності і має будь-яку форму – грошову, матеріальну і нематеріальну. З цього випливає, що Закон диференціює одержання валового доходу за джерелами одержання і формами виникнення.

Джерела одержання валового доходу подаються в пункті 4.1. Основними з них (на прикладі яких студенти вивчають механізм дії податку на прибуток) є:

- загальні доходи від реалізації товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних і обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від реалізації цінних паперів (крім операцій за їх первинним випуском (розміщенням) і операцій за їх кінцевим погашенням (ліквідацією));

- доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій щодо надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями і вимогами;

- доходи від товарообмінних (бартерних) операцій;

- доходи від операцій з розрахунками в іноземній валюті;

- доходи від операцій з торгівлі цінними паперами і деривативами;

- доходи від отриманих дивідендів;

- доходи від виконання операцій з борговими вимогами і зобов'язаннями;

- доходи з інших джерел і від позареалізаційних операцій.

Повний перелік доходів від цих операцій подається в пункті 4.1.6 даного Закону.

У законі відсутнє вичерпне формулювання понять «грошова, матеріальна і нематеріальна форми доходів». Однак, виходячи з того, як трактується сутність тих чи інших видів доходів і витрат, можна одержати уявлення про те, що являють собою ці форми доходів.

Так, зокрема, доходи в грошовій формі – це будь-які надходження валюти (і національної, і іноземної) платнику в касу або на розрахунковий рахунок.

Доходом у матеріальній формі можна вважати вартість майна, отриманого платником в оплату за передані ним товари чи виконані послуги (роботи). Підтвердженням можуть бути два приклади. У пункті 7.3.6 зазначено, зокрема, що приріст балансової вартості іноземної валюти, що виникає через підвищення курсу іноземної валюти, відноситься на валові витрати. У пункті 5.9 зазначено, що підвищення балансової вартості товарно-матеріальних запасів, що виникає через те, що протягом податкового періоду відбулося підвищення закупівельних цін на об'єкти товарно-матеріальних запасів, також відноситься на валовий дохід.

Доходи, що не включаються до складу валового доходу. Законодавством враховується, що існує цілий ряд майнових надходжень платникові податку (коштів, товарно-матеріальних цінностей і т.д.), що є не доходом підприємства, а засобом для здійснення підприємством його підприємницької діяльності, а тому вони не підлягають оподаткуванню. У пункті 4.2 подається повний перелік таких надходжень. Їх прикладом є:

- суми засобів або вартість майна, що надходять платнику податку як прямі інвестиції або реінвестиції;
- суми акцизного збору, податку на додану вартість, отриманих (нарахованих) підприємством у складі ціни реалізації продукції (робіт, послуг);
- номінальна вартість узятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських розпоряджень та інших подібних платіжних документів).

Валові витрати виробництва і обігу. Виробничі та торговельні витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (виконанням послуг, робіт і т.д.), умовно поділяються на три елементи (рис. 1):

- витрати, які можна відносити на валові витрати виробництва і обігу;

- витрати, які не можна відносити на валові витрати виробництва і обігу;
- витрати, що відносяться на валові витрати виробництва в межах установлених нормативів.

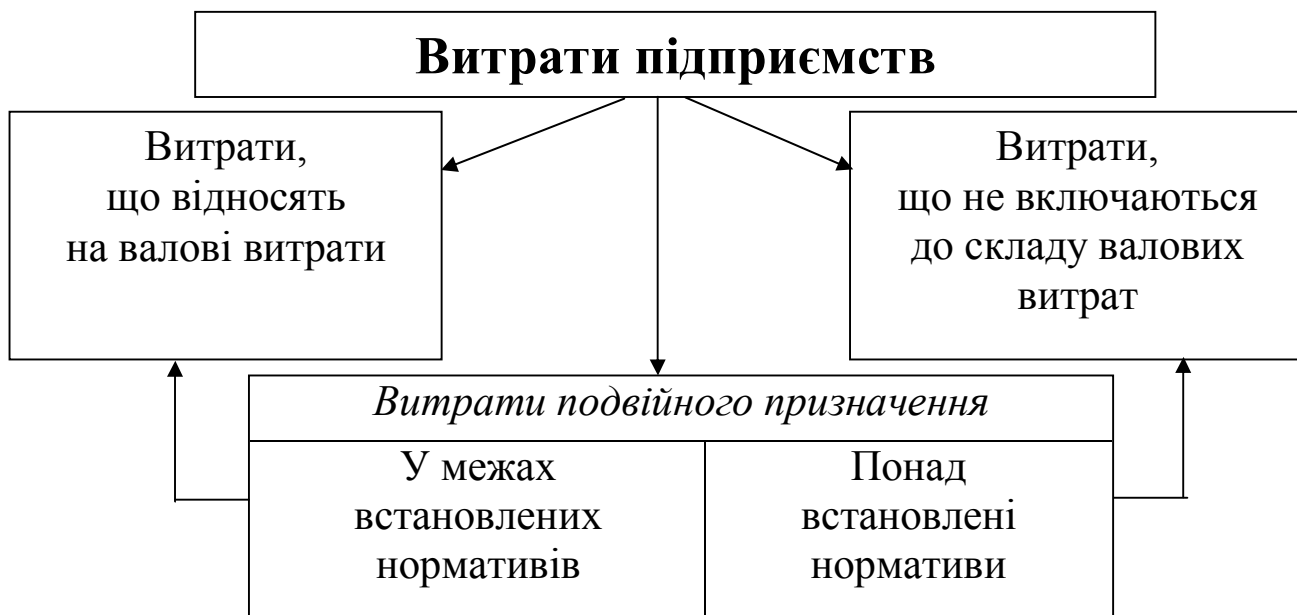


Рис. 1. Структура виробничих і торговельних витрат підприємства

На рис. 1 видно, що витрати підприємства, які не можуть бути віднесені на валові, відносяться на чистий прибуток. Крім того, певні витрати підприємства є витратами подвійного призначення. Особливість їх у тім, що вони нормуються способом, встановленим у самому Законі. Якщо ці витрати подвійного призначення знаходяться в межі встановлених нормативів, то відносяться на валові витрати. Інакше – на чистий прибуток.

Валові витрати виробництва і обігу (далі – валові витрати) – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, що здійснюються як компенсація вартості товарів (робіт, послуг). Відмітна риса валових витрат у тім, що їх мета – придбання товарів (робіт, послуг) для подальшого використання у власній господарській діяльності.

Валові витрати (повний їх перелік подано у статті 5 Закону) класифікуються за напрямками їхнього використання. Найважливішими з них можна вважати:

- суми будь-яких витрат, оплачених (нарахованих) протягом звітного періоду в зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) і охороною праці,

враховуючи обмеження (тобто таких, котрі не можна визнати доцільними);

- суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України «Про систему оподаткування», за винятком податків, зборів (обов'язкових платежів), джерелом сплати яких є прибуток, а також пеня, штрафи, неустойки, що сплачуються через низький рівень організації роботи підприємства;

- для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу валових витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті;

- суми безнадійної заборгованості у випадку, коли здійснені заходи щодо стягнення таких боргів не призвели до позитивних результатів, а також суми заборгованості, за якими завершився термін позовної давності;

- суми витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів у межах вимог, установлених процедурою обліку витрат на основні фонди, а також суми перевищення балансової вартості основних фондів і нематеріальних активів над вартістю їх реалізації.

Витрати, що не включаються до складу валових (див. рис. 1 «Витрати, які відносять на чистий прибуток»). Повний перелік цих витрат поданий у пункті 5.3 Закону. Найбільш характерними прикладами з цієї групи витрат є: витрати, що не пов'язані з веденням господарської (чи підприємницької) діяльності; витрати, спрямовані на розширення масштабів виробничої (підприємницької) діяльності.

Нижче наводяться конкретні приклади таких витрат, що є найбільш важливими для опанування матеріалу навчального курсу:

- придбання, будівництво, реконструкція, модернізація, ремонт та інше покращення основних фондів, а також витрати, пов'язані з видобуванням корисних копалин (у випадку, якщо ці витрати перевищують норми, установлені законом);

- сплата податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, а також податків, що сплачуються за рахунок прибутку після сплати податків; сплата податку на додану вартість, включеного в ціну товарів (робіт, послуг), придбаних платником податку для виробничого або невиробничого споживання;

- сплата штрафів або неустойок (пені), зроблених або за рішенням сторін договору, або за рішенням відповідних державних органів, суду, арбітражного або третейського суду;
- здійснення прямих інвестицій, включаючи виплату місячного доходу за корпоративними правами.

Не підлягають віднесенню до валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними й іншими документами, обов'язковість ведення і збереження яких передбачена правилами введення податкового обліку.

Особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу валових витрат. Існує ціла група витрат виробництва і обігу (пункт 5.4 Закону), що відносяться на валові витрати тільки у межах установлених нормативів. Наприклад, є:

- витрати платника податку на забезпечення найнятих працівників спецодягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання працівниками їх професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України;
- витрати платника податку на проведення передпродажних і рекламних заходів щодо товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, благодійність і виділення подарунків, включаючи безоплатне видавання зразків товарів або безкоштовне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями, але не більше двох відсотків від прибутку, що підлягає оподаткуванню за звітний період.

До складу валових витрат відносять суми зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування й інші види загальнообов'язкового (у тому числі державного) соціального страхування фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах із платником податку.

Особливості обліку амортизаційних відрахувань при оподаткуванні прибутку. Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів розуміється поступове віднесення частки їх балансової вартості до витрат, на величину яких зменшується скоригований дохід платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань, установлених законом про оподаткування прибутку. При цьому

зазначена балансова вартість складається з витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення.

Амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних фондів і нематеріальних активів для власного виробничого споживання, включаючи витрати на придбання плем'яної худоби, придбання (закладання) і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння;
- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, що були зайняті на виготовленні таких основних фондів;
- проведення усіх видів ремонту, реконструкції, модернізації й інших видів поліпшення основних фондів;
- придбання, ремонт і модернізацію легкового автотранспорту лише юридичними особами, основною діяльністю яких є надання платних послуг з перевезення сторонніх громадян (таксомоторні парки) і послуг з надання легкового автотранспорту в оренду (прокат) стороннім громадянам і організаціям;
- поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом.

Сутність основних фондів, що підлягають обліку при розрахунку податку на прибуток. Під терміном «основні фонди» розуміються матеріальні цінності, які використовуються у виробничій діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення до експлуатації таких матеріальних цінностей, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Закон «Про податок на прибуток» не регулює порядок віднесення на витрати виробництва платника податку витрати на придбання матеріальних цінностей, віднесених відповідно до рішення Кабінету Міністрів України до категорії малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Групи основних фондів:

група 1 – будинки, споруди, їхні структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їхні частини (квартири і місця загального користування, вартість капітального поліпшення землі);

група 2 – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади

та інструменти, інше конторське (офісне) оснащення, устаткування і прилади до них;

група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їхнє програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування чи друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (у розрахунку на податковий квартал):

група 1 – 2 відсотки;

група 2 – 10;

група 3 – 6;

група 4 – 15.

Платник податків може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених цими нормативами.

Платник податку може самостійно прийняти рішення про застосування прискореної амортизації основних фондів групи 3, придбаних після того, як даний Закон набрав чинності за такими нормами:

1-й рік експлуатації – 15 відсотків;

2-й – 30;

3-й – 20;

4-й – 15;

5-й – 10;

6-й – 5;

7-й – 5.

Зазначене рішення не може бути прийняте платниками податку, що випускають продукцію (роботи, послуги), ціни (тарифи) на яку встановлюються (регулюються) державою.

Облік таких основних фондів ведеться окремо за кожним об'єктом. Амортизаційні відрахування нараховуються на балансову вартість таких об'єктів, що дорівнює їх первісній вартості, збільшеної на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням таких фондів.

Розрахунок амортизаційних відрахувань. Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом застосування

норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок звітнього періоду.

Це правило записується у вигляді наступної формули:

$$A_3 = B_{пз} \times N_a : 100,$$

де A_3 – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих за звітний період;

$B_{пз}$ – балансова вартість основних фондів, що існували на початок звітнього періоду;

N_a – норма амортизаційних відрахувань.

У свою чергу, балансова вартість основних фондів, що існували на початок податкового періоду, розраховується за наступною формулою:

$$B_{пз} = B_{пз}(i-1) + П(i-1) - В(i-1) - А(i-1),$$

де $B_{пз}$ – балансова вартість групи на початок звітнього періоду;

$B_{пз}(i-1)$ – балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітньому;

$П(i-1)$ – сума витрат на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацію та інші поліпшення основних фондів протягом періоду, що передував звітньому;

$В(i-1)$ – залишкова вартість основних фондів, виведених з експлуатації протягом періоду, що передував звітньому;

$А(i-1)$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітньому.

Ставка податку. Прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, обкладається податком за ставкою 30 відсотків до об'єкта оподаткування.

Будь-яка особа, що здійснює виплату фізичній або юридичній особі у зв'язку з виграшем особи в лотерею, казино, інших гральних місцях (будинках), зобов'язана утримувати як податок і вносити до бюджету 30 відсотків суми такого виграшу за рахунок такої суми.

Норми цього пункту не поширюються на державні грошові лотереї. Під державними грошовими лотереями розуміють лотереї, що проводяться з дозволу Міністерства фінансів України, умови яких пе-

редбачають наявність призового фонду в розмірі не менше 50 відсотків від суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менше 30 відсотків доходів, що залишаються після виплат призового фонду.

Податковий період. Для цілей оподаткування податку на прибуток використовуються або звітний (податковий) рік (період, що починається з 1 січня і закінчується 31 грудня поточного року), або звітний (податковий) квартал.

Датою збільшення валових витрат виробництва вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається кожна з подій, що настає раніше іншої:

- або дата списання засобів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а у випадку їхнього придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
- або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного одержання платником податку результатів робіт (послуг).

Датою збільшення валового доходу вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається кожна з подій, що настає раніше іншої:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку на оплату товарів (робіт, послуг) чи надходження коштів до каси, у випадку реалізації товарів (робіт, послуг) за готівку – дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного присвоєння результатів робіт (послуг) платником податку.

Податковий облік операцій, при яких виникають валовий дохід і валові витрати. У нормативних документах відсутні вимоги з приводу організації системи обліку операцій, у яких виникає валовий дохід і валові витрати. Якщо аналогічна задача строго формалізована щодо обліку операцій ПДВ, то щодо податку на прибуток кожен платник зобов'язаний організувати для себе систему обліку валового доходу і

валових витрат підприємства. При цьому журнали обліку продажів і покупок як інструмент податкового обліку податку на прибуток не прийнятні. Так, зокрема, у журналі обліку продажів ми можемо не зареєструвати виникнення податкового зобов'язання за ПДВ, якщо операція виконується без сплати ПДВ. Однак за цією самою операцією виникає валовий дохід. Тому організувати облік виконання валових доходів і витрат – це задача набагато складніша, ніж організація обліку ПДВ.

Питання для повторення

1. Платники податку на прибуток.
2. Об'єкт оподаткування податку на прибуток.
3. Валовий дохід платника податку на прибуток
4. Валові витрати виробництва і обігу платника податку на прибуток.
5. Особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу валових витрат платника податку на прибуток.
6. Особливості віднесення до складу валових витрат внесків на соціальні заходи платника податку на прибуток.
7. Сутність амортизації при розрахунках платника податку на прибуток.
8. Групи основних фондів, що враховуються при розрахунках податку на прибуток.
9. Норми амортизації, що враховуються при розрахунках податку на прибуток.
10. Розрахунок амортизаційних відрахувань, що враховуються при розрахунках податку на прибуток.
11. Балансова вартість основних фондів і нематеріальних активів, що розраховується при розрахунках податку на прибуток.

4.2. Податок з власників транспортних засобів

Нормативною базою є Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 18.02.97 р. Платником є юридичні особи, фізичні особи, а також нерезиденти (які мають транспортні засоби, що є об'єктом оподаткування).

Об'єктом оподаткування є транспортні засоби, що мають коди Гармонізованої системи опису і кодування товарів, і такі, котрі перераховані у вищезазначеному Законі.

Приклади об'єктів оподаткування: трактори (колісні), автомобілі, мотоцикли (обсягом понад 50 см³), яхти, судна вітрильні, човни моторні й катери.

Ставка податку – встановлюється в євро, у розрахунку або на 100 см³ обсягу двигуна сухопутного транспортного засобу, або на 1 см довжини корпусу (для водного транспорту).

Напрямки сплати податку: сплачуються за адресою юридичної особи чи місцем проживання фізичної особи. Платиться до місцевого бюджету. При цьому 90 відсотків надходить на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг. Інші 10 відсотків – до органів Державної автомобільної інспекції.

Процедура сплати податку: сплачується перед реєстрацією, перереєстрацією чи техоглядом. Терміни сплати: при реєстрації або перед технічним оглядом транспортного засобу.

Якщо транспортний засіб куплений у другому півріччі, податок платиться в половинному розмірі. Якщо виявлена особа, що не сплачує податків, вона зобов'язана відшкодувати оплату (заборгованість), але не більш 2 років.

4.3. Земельний податок (плата за землю)

Способом сплати податку за землю є його стягування у вигляді: земельного податку (сплачує власник землі, що самостійно нею користується) або орендної плати (платить орендар).

Платником є або власник землі, або землекористувач (ним є особа, що використовує землю, але не має права власності на неї), або орендар землі.

Платником може бути і юридична, і фізична особа. Сьогодні більшість платників – це не власники, а землекористувачі.

Об'єктом оподаткування є якість, місце розташування і цільове використання землі.

Залежно від цільового використання об'єкти оподаткування поділяються на: землі сільськогосподарського призначення, землі несільськогосподарського призначення, землі у межах населеного пункту.

Залежно від сільськогосподарського призначення об'єкти оподаткування поділяються на наступні дві групи: I – рілля, сіножаття та пасовища; II – багаторічні насадження.

Для землі в межах населеного пункту об'єктом оподаткування є якість і місце розташування земельної ділянки, що розміщена у межі населеного пункту. Якість залежно від місця розташування ділянок визначається кадастровою оцінкою землі.

Кадастр – документ, яким територія населеного пункту (чи земель сільськогосподарського призначення) поділяється на визначені зони. До їх складу входять землі: або однакової якості; або рівновіддаленості від транспортних комунікацій; або однакової оснащеності інженерними комунікаціями; або якістю чи віддаленістю від об'єктів інфраструктури населеного пункту (кіно, театри, їдальні, ресторани, парки і т.д.); або іншими категоріями, при яких експлуатація об'єкта на такій землі дає підвищений дохід. Кадастр розробляється під керівництвом ради народних депутатів відповідного місцевого органу влади.

Застосовується три види *ставок податку*.

1. Ставки земель сільськогосподарського призначення залежать: від області, де знаходиться земля, від групи земельної ділянки (рілля, багаторічні насадження, заливні угіддя). Площа таких земель вимірюється в гектарах, а ставка – у відсотках від їх грошової оцінки. Розмір ставки: для групи I становить 0,1 та для групи II – відповідно 0,03.

2. Ставки на землі несільськогосподарського призначення встановлюються кратно ставкам землі під рілля і багаторічні насадження відповідної області.

3. Ставки на землі у межах населеного пункту встановлюються в розрахунку на один квадратний метр. Розмір ставки визначається залежно від чисельності населення (людей) у населеному пункті.

Пільги в оподаткуванні поділяються на три групи:

1) пільги на землі визначеного виду (заповідники, заказники, сортоділянки);

2) пільги визначеним установам (науки, культури, освіти, охорони здоров'я, спорту, добротності);

3) пільги фізичним особам (фермерам, інвалідам Великої Вітчизняної війни, постраждалим від подій у Чорнобилі і т.д.). Пільги встановлюються обласною радою народних депутатів. Форма пільги: часткове звільнення на певний строк, відстрочка сплати, зниження ставки податку.

Ставка не залежить від результату господарської діяльності платника податків. Розмір податку встановлюється на рік. Податок сплачується два рази на рік. Якщо земельна ділянка знаходиться в користуванні декількох осіб, то кожна з них платить пропорційно землі в її користуванні.

4.4. Інші податки, обумовлені правами власності на майно

Оподаткування операцій з цінними паперами. Податково-правовою нормою даного податку є Закон України «Про державний збір» від 18.12.1991 р. Статтею 4 (пункт 6) встановлюються ставки державного збору на операції з цінними паперами.

Платником державного збору є особа, що одержує дохід: або від випуску цінних паперів, або від їхнього продажу. Такими особами можуть бути юридичні особи, фізичні особи, нерезиденти.

Об'єкт оподаткування – операція з цінними паперами (ЦП). Такими операціями є:

а) реєстрація інформації про випуск ЦП. Базою оподаткування є обсяг емісії в номінальній вартості. Платником є особа, що здійснювала емісію;

б) первинне розміщення ЦП. Платником є особа, що одержує гроші від розміщення ЦП. Базою оподаткування є обсяг емісії в номінальній вартості ЦП. Платник – емітент.

в) операції купівлі-продажу ЦП. Базою оподаткування є сума (грн) угоди. Її одержує продавець пакета ЦП. Отже, продавець і є платником державного збору.

Податок на нерухомість Об'єктом оподаткування може бути:

- для підприємств – податок на майно підприємств;
- фізичних осіб – податок на майно фізичних осіб.

В українському законодавстві даний податок ще не введений.

Загальний принцип дії податку – щорічне стягування від ринкової чи балансової вартості майна.

Соціальні переваги цього податку полягають у наступному. По-перше, він сприймається як соціально більш справедливий, ніж інші, оскільки більш заможні мають більш дороге майно, і будуть платити податки більше. У розвинених країнах за рахунок цього податку сплачуються великі суми, ніж за іншими податками. По-друге, сплата податку на нерухомість може змусити підприємство звільнитися від

основних фондів, що погано використовуються. У результаті витрати підприємства зменшаться. По-третє, продаж об'єктів нерухомості сприяє переходу майна особам, що зможуть ефективно використовувати основні фонди.

Існує кілька моделей механізму податку на майно підприємства. Одна з них полягає в тому, що об'єктом оподаткування є майно підприємства (крім бюджетного), що знаходиться на балансі підприємства і містить основні фонди, оборотні кошти, фінансові активи.

Однак у такому підході є недолік. Виявляється він у тім, що чим краще працює підприємство, тим більше у нього оборотних коштів і фінансових активів (при цьому основні фонди навіть не зростуть), і тим більшим є податок. Але адже податок має бути тільки на нерухомість, щоб змусити краще її використовувати.

Проблема полягає й у здатності зробити достовірну оцінку вартості основних фондів. Якщо оцінювати їх ринкову вартість, то чим краще працює підприємство, тим більше будуть коштувати основні фонди (оскільки ринкова вартість визначається з урахуванням доходу, що може давати устаткування). Таким чином, більш раціонально спиратися на відновну вартість.

Розмір ставки повинен бути оптимальним. Якщо він низький, то податок не буде стимулювати раціональне використання основних фондів. Тобто практично, податок відсутній. Якщо ж він високий, то це не буде стимулювати володіння основними засобами. На практиці ставка складає 1-2 відсотки від балансової вартості.

Механізм податку на майно фізичних осіб має визначені особливості. Платником є фізична особа, яка володіє нерухомістю в кількості, що перевищує норми проживання на житловій площі. Об'єкт оподаткування – вартість житлової площі, закріпленої (у власності) платника. До неї відноситься будь-яка, що придатна для житла: квартири, дачні будинки, котеджі, будинки в сільській місцевості. Вартість визначається як балансова, чи відновна, чи ринкова. Однак механізм оцінки має багато незрозумілостей. По-перше, має бути інститут оцінювачів. При цьому, вони повинні мати відповідний юридичний статус, оскільки вони стають суб'єктом податкових органів. По-друге, виникає ймовірність навмисно заниженої оцінки вартості, тобто за змовою з платником податків. Отже, необхідне створення механізму об'єктивного обліку вартості нерухомості.

Питання для повторення

1. Назвіть елементи податку (плати) за землю. За кожним елементом наведіть приклад. При цьому зверніть увагу на особливості податково-правової норми цього податку.

2. Схарактеризуйте докладно систему ставок податку (плати) за (на) землю.

3. Спробуйте назвати елементи податків, що утворюють систему оподаткування операцій з цінними паперами.

4. Назвіть елементи податку з власників транспортних засобів. За кожним елементом наведіть приклад.

5. Якою має бути структура (елементи) податку на нерухомість, щоб такий податок не порушував економічних стимулів до збільшення кількості нерухомості? Які організаційні принципи дії такого податку повинні бути при цьому дотримані?

5. Податки й обов'язкові платежі, обумовлені нарахуванням і виплатою заробітної плати

5.1. Прибутковий податок

Податково-правовою нормою податку є Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. «Про прибутковий податок з громадян», а також серія законів України й указів Президента України, що уточнюють, коригують і доповнюють норми даного Декрету.

Платниками прибуткового податку (суб'єктами оподаткування) в Україні є громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства (надалі – громадяни), які або мають, або не мають постійного місця проживання в Україні.

До громадян, що мають постійне місце проживання в Україні, відносяться громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, що проживають в Україні в цілому не менше 183 днів у календарному році.

Більшість зазначених платників протягом календарного року виявляються у ролі суб'єктів сплати прибуткового податку. Це стосується найманих робітників. Тобто, фактично вони не сплачують податок до бюджету, а за них це робить роботодавець. Таким чином, у даній ситуації платником прибуткового податку до бюджету виступає робо-

тодавець, і платить він за рахунок найманого робітника. Вважають, що в такій ситуації роботодавець є «податковим агентом». Однак і найманий робітник може стати платником. Це буває, якщо він доплачує прибутковий податок, розрахований за підсумками року.

Об'єктом оподаткування у громадян, що мають постійне місце проживання в Україні, є сукупний оподатковуваний податком дохід (СОД) за календарний рік (що складається з місячних сукупних оподатковуваних податком доходів), отриманий з різних джерел і на території України, і за її межами.

Об'єктом оподаткування у громадян, що не мають постійного місця проживання в Україні, є дохід, отриманий із джерел в Україні.

Сукупний оподатковуваний податком дохід складається із загальної суми доходів фізичної особи, що розраховується з урахуванням неоподатковуваних податком доходів, а також доходів, що не включаються до сукупного оподатковуваного податком доходу. Сказане можна описати у такий спосіб:

$$D_{\text{сод}} = D_{\text{сум}} - D_{\text{но}} - D_{\text{нв}} \cdot$$

При визначенні загальної суми доходу ($D_{\text{сум}}$) враховуються доходи, отримані як у натуральній формі, так і в грошовій (національній чи іноземній валюті). Доходи, отримані в натуральній формі, зараховуються до сукупного оподатковуваного податком доходу за календарний рік за вільними (ринковими) цінами, чи за собівартістю.

Неоподатковуваний податком дохід. Сукупний оподатковуваний податком дохід за кожний повний місяць зменшується на суму неоподатковуваного податком місячного доходу (тобто на величину $D_{\text{м}}$). Для більшості громадян України значення $D_{\text{м}}$ дорівнює неоподатковуваному податком мінімальному доходу, тобто неоподатковуваному податком мінімуму. У даний час розмір цього мінімуму (назвемо його M) складає 17 гривень.

Для деяких категорій платників сукупний оподатковуваний податком дохід ($D_{\text{м}}$) може бути скорочений більш, ніж на $1M$, тобто, відповідно чи на $2M$, чи на $5M$, чи $10M$. У статті 6 Декрету про прибутковий податок продається повний перелік таких платників. Надамо кілька прикладів таких платників:

$2M$ застосовується для одного з батьків дитини у віці до 16 років, якщо місячний сукупний оподатковуваний податком дохід не пе-

ревищує розміру десяти неоподатковуваних мінімумів, установлених чинним законодавством;

5М застосовується для потерпілих від чорнобильської катастрофи і віднесених до категорій 3 і 4;

10М застосовується для громадян, що постраждали від чорнобильської катастрофи і віднесених до категорій 1 і 2.

Доходи, що не включаються до сукупного оподаткованого податком доходу. У статті 5 Декрету вказується, що існують певні види доходів, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу ($D_{\text{нв}}$).

Найбільш характерними прикладами з цієї статті є:

а) допомоги з державного соціального страхування і державного соціального забезпечення, крім допомоги за тимчасовою непрацездатністю (у тому числі допомога з догляду за хворою дитиною), зокрема: допомога з вагітності і пологів, допомога з догляду за дитиною, допомога на дітей самотнім матерям;

б) суми одержуваних аліментів.

Ставки прибуткового податку. Значення ставки прибуткового податку залежить від розміру сукупного оподаткованого податком доходу. З 1 жовтня 1995 р. є чинною шкала ставок прибуткового податку. В основу цієї шкали покладені прогресивні ставки. Їх особливість полягає у тому, що кожна ставка, що збільшується, застосовується не до усіх об'єктів оподаткування, а тільки до визначеного інтервалу доходу. У такий спосіб визначається прибутковий податок з доходу в кожному інтервалі, і далі податки з кожного інтервалу підсумовується.

Реєстр фізичних осіб-платників прибуткового податку являє собою список всіх осіб, що в Україні є реальними чи потенційними платниками прибуткового податку. Усі громадяни України мають бути зареєстровані в цьому реєстрі. За фактом реєстрації їм привласнюється ідентифікаційний податковий код. Доходи з більшості джерел неможливо одержати, якщо фізична особа не повідомляє свій ідентифікаційний код.

Ведення даного реєстру дозволяє визначити загальну суму доходів, що фізична особа одержала протягом року з усіх джерел.

Особливості сплати прибуткового податку з доходів, отриманих з різних джерел. Декретом розглядається, що фізична особа може одержати доход із шести видів джерел. За кожним з них процедура сплати прибуткового податку різна. Найважливішими з таких джерел (за масовістю одержання доходів) є: дохід за місцем основи роботи, дохід не за місцем основної роботи, дохід від підприємницької діяльності.

Доходами, отриманими за місцем основної роботи (служби, навчання), вважаються такі, котрі отримані найманими робітниками від підприємств, установ і організацій усіх форм власності за умови обов'язкового ведення у цьому місці трудової книжки і проведення відрахувань до фонду соціального страхування.

Нарахування, утримання і перерахування до бюджету прибуткового податку здійснюється підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та фізичними особами-суб'єктами підприємницької діяльності, що здійснюють виплати доходів.

Після закінчення календарного року визначається сума сукупного річного оподаткованого податком доходу. Прибутковий податок з річного доходу визначається із середньомісячного, з урахуванням сплаченого (утриманого) протягом року податку з місячних доходів.

Оподаткуванню підлягають доходи громадян, які вони одержують як наймані працівники від підприємств, установ, організацій і фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності не за місцем основної роботи, а також доходи від підприємництва, що здійснюється за сумісництвом з основною роботою.

Із зазначених доходів податок обчислюється за ставкою 20 відсотків і утримується із джерел виплати доходу.

Після закінчення календарного року ці громадяни зобов'язані до 1 квітня наступного року подати до податкового органу за місцем проживання декларацію про суму сукупного доходу, отриманого як за основним, так і неосновним місцем роботи. Особи, що одержують доходи за місцем основної роботи, зобов'язані вести облік доходів і витрат, пов'язаних з одержанням цих доходів, за формою й у порядку, установленому Головною державною податковою адміністрацією України.

За підсумками року прибутковий податок платиться відповідно до основної шкали ставок податку, із розрахунку середньомісячного сукупного оподаткованого доходу, що виник у платника (як сума доходів за основним і неосновним місцем роботи).

Особливості оподаткування доходів, що одержують від підприємницької діяльності, вивчаються студентами тільки на прикладі доходів суб'єктів підприємництва, що функціонують без права створення юридичної особи.

Оподатковуваним податком доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між валовим доходом (виторгом у грошовій і натуральній формі) і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням доходу. Якщо ці витрати не можуть бути підтверджені документально, то вони враховуються податковими органами за встановлюваними ними нормами.

Податок, що обчислюється податковими органами, сплачується в наступному порядку: протягом року платники щокварталу сплачують до бюджету по 25 відсотків річної суми податку, обчисленої за доходами за минулий рік. Загальна сума податку за рік обчислюється на підставі чинної шкали ставок прибуткового податку. Різниця між податком, що підлягає сплаті за підсумками року, і фактично сплаченим за рік податком, підлягає сплаті до бюджету до 1 квітня року, наступного за звітним. У випадку несвоєчасної сплати цієї недоїмки, з нього утримується пеня в розмірі 120 відсотків річних від дисконтної ставки Національного банку України. Якщо платник переплатив податок, то сума переплати враховується при здійсненні чергових платежів.

Питання для повторення

1. Платники прибуткового податку, суб'єкт і об'єкт сплати цього податку.
2. Об'єкт оподаткування прибуткового податку.
3. Доходи, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу прибуткового податку.
4. Доходи, на суму яких зменшується об'єкт оподаткування прибуткового податку.
5. Спробуйте відтворити шкалу ставок прибуткового податку.
6. Особливості сплати прибуткового податку й оподаткування доходів, що одержують громадяни за місцем неосновної роботи.
7. Особливості сплати прибуткового податку й оподаткування доходів, що одержують громадяни за місцем неосновної роботи.
8. Особливості сплати прибуткового податку й оподаткування доходів, що одержують від підприємницької діяльності.
9. Сутність і призначення реєстру фізичних осіб-платників прибуткового податку.

5.2. Податок на доходи фізичних осіб

Податково-правовою нормою цього податку є Закон України «Про податок на доходи фізичних осіб» від 22.05.2003 р.

Платники податку:

- резиденти, що одержують доходи джерелом походження з території України чи іноземні доходи;
- нерезиденти, що одержують доходи джерелом походження з території України.

Резидент – це фізична особа, що має місце проживання в Україні.

Фізична особа – це громадянин України або фізична особа без громадянства, або громадянин іноземної держави.

Поняття «місце проживання в Україні» означає, що фізична особа знаходиться в Україні не менше 183 днів протягом року.

Види платників податків з доходів фізичної особи (ПЗДФО).
Наймана особа – фізична особа, що безпосередньо власною працею виконує свої обов'язки винятково за дорученням або наказом роботодавця відповідно до умов укладеного з ним трудового договору.

Особа, що здійснює незалежну професійну діяльність. До неї відноситься наукова, літературна, артистична, художня, освітня, а також викладацька діяльність, так само як діяльність лікарів і деяких інших осіб з високою кваліфікацією (за умови, що вони не є найманими робітниками).

Дохід із джерелом його походження з України – це будь-який дохід, отриманий платником податків або нарахований на його користь від здійснення будь-яких видів діяльності на території України, а також одержання:

- відсотків за борговими вимогами чи зобов'язаннями;
- дивідендів з корпоративних прав;
- доходів від здійснення операцій з цінними паперами;
- доходів у вигляді заробітної плати, нарахованих (виплачених, наданих) унаслідок здійснення платником податків трудової діяльності на території України, від роботодавця;
- доходів від надання в оренду (лізинг) майна будь-якого виду;
- доходів від продажу нерухомого і рухомого майна розташованого на території України;

- доходів від здійснення підприємницької діяльності, а також незалежної професійної діяльності на території України;
- доходів, що виплачуються (надаються) резидентами як ви-граші та призи, у тому числі в лотерею (крім державної);
- доходів у вигляді активів, що передаються в спадщину, якщо такі активи чи джерело їх виплати знаходяться на території України.

Самозайнята особа – платник податків, що є суб'єктом підприємницької діяльності чи здійснює незалежну професійну діяльність і не є найманою особою у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Об'єкт оподаткування. Залежно від виду платника існують різні види об'єкта оподаткування.

Для резидентів до об'єкта оподаткування відносяться:

- загальний місячний оподатковуваний дохід;
- чистий річний оподатковуваний дохід, що визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту цього звітного року;
- доходи з джерелом їх походження з України, що підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;
- іноземні доходи.

Для нерезидентів до об'єкта оподаткування відносяться:

- загальний місячний оподатковуваний дохід із джерелом його походження з України;
- загальний річний оподатковуваний дохід із джерелом його походження з України;
- доходи з джерелом їхнього походження з України, що підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті.

Якщо при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати, то об'єктом оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України чи внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які відповідно до закону справляються за рахунок доходу найманої особи.

Загальний місячний оподатковуваний дохід відповідно до статті 4.2 складається з великої кількості доходів різного виду. Це, наприклад:

- доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати і винагороди, нараховані (виплачені) платникові податків;

- доходи від продажу об'єктів прав інтелектуальної (промислової) власності;
- доходи у вигляді сум авторської винагороди за надання права на користування чи розпорядження іншими особами нематеріальними активами (витворами науки, мистецтва, літератури чи іншими нематеріальними активами) (далі – роялті), у тому числі одержувані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;
 - дохід від надання майна в оренду;
 - дохід у вигляді відсотків (дисконтних доходів), дивідендів і роялті, виграшів, призів; інвестиційний прибуток від здійснення платником податків операцій з цінними паперами і корпоративними правами;
 - дохід у вигляді вартості успадкованого майна.

Доходи, що не включаються до складу загального місячного оподаткованого податком доходу. У статті 4.3 подається повний перелік доходів, що не включаються до складу такого доходу. Наприклад:

- аліменти, що виплачуються платникові податків відповідно до рішення суду;
- вартість безоплатного харчування, робочого одягу, взуття, обмундирування, засобів особистого захисту, отриманих за договором трудового найму з роботодавцем;
- вартість вугілля і вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах і за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України;
- засіб чи вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування і медичне обслуговування платника податку його роботодавцем;
- сума стипендії, що виплачується з бюджету студенту, але не вище прожиткового рівня для працездатної особи, помножена на 1,4;
- вартість одягу, взуття, а також суми грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам і дітям, що залишилися без нагляду батьків.

Загальний річний оподатковуваний дохід складається із суми загальних місячних оподатковуваних доходів звітного року, а також іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного року.

При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування. Вона розраховується за такою формулою:

$$D_{\text{не}} = C_{\text{нд}} \times (100 : (100 - C_{\text{п}})),$$

де $D_{\text{не}}$ – об'єкт оподаткування негрошової форми нарахування;
 $C_{\text{нд}}$ – вартість негрошового нарахованого доходу;
 $C_{\text{п}}$ – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Вартість такого нарахування визначається виходячи зі звичайної ціни, збільшеної на суму: податку на додану вартість, якщо особа, що здійснює таке нарахування, є платником податків на додану вартість, акцизного збору, якщо надається підакцизний товар.

У такому ж порядку визначається об'єкт оподаткування для сум надмірно витрачених засобів, отриманих платником податків на відрадженьня чи під звіт і не повернених у встановлений термін.

Механізм надання пільг на податок на доходи. Більшість платників одержують пільги в наступних двох формах: податковий кредит і соціальна податкова пільга.

Податковий кредит – сума (вартість) витрат, понесених платником податків-резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів-фізичних чи юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість і акцизний збір), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, отриманого за результатами звітного року.

До складу податкового кредиту включаються фактично понесені витрати, підтвержені платником податків документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і визначають суму таких витрат.

Зазначені документи не надсилаються до податкового органу, але підлягають збереженню протягом терміну, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки щодо нарахування такого податкового кредиту.

Перелік деяких витрат, дозволених до включення до складу податкового кредиту:

- сума коштів, сплачених платником податків на користь навчальних закладів для компенсації вартості вищої форми навчання такого платника податків або іншого члена його родини першого ступеня споріднення. Ця сума не може бути більше місячного прожитко-

вого мінімуму для працездатної особи за кожен повний чи неповний місяць навчання (це на сьогодні складає 384 грн) протягом звітнього податкового року, помножена на коефіцієнт 1,4 і округлена до найближчих 10 грн;

- сума власних коштів платника податків, сплачених на користь установ охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг за лікування такого платника податків чи члена його родини першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристроїв у розмірах, що не покриваються виплатами з фонду загальнообов'язкового медичного страхування.

Особливості застосування обмежень у розмірах податкового кредиту, право на який виникає у разі сплати за навчання, можна пояснити такою формулою, грн:

$$\text{ПК}_{\text{навч}} = \text{П}_{\text{навч}} \cdot$$

Але треба пам'ятати, що у разі, коли

$$\text{П}_{\text{навч}} > \underbrace{\text{ПМ}_{\text{міс}} \times 1,4}_{\text{кратне } 10 \text{ грн}},$$

тоді

$$\text{ПК}_{\text{навч}} = \underbrace{\text{ПМ}_{\text{міс}} \times 1,4}_{\text{кратне } 10 \text{ грн}},$$

де $\text{ПК}_{\text{навч}}$ – податковий кредит, що пов'язаний з платою за навчання у розрахунку в цілому за місяць;

$\text{П}_{\text{навч}}$ – плата за навчання у розрахунку за місяць;

$\text{ПМ}_{\text{міс}}$ – місячний прожитковий мінімум.

Приклад розрахунку максимальних витрат, що можуть бути визнані як податковий кредит. Місячний прожитковий мінімум дорівнює 385 грн. За цей термін, тобто у розрахунку за місяць, за навчання сплачено 600 грн. У цій ситуації максимальний розмір $\text{ПК}_{\text{навч}}$ дорівнює 540 грн ($385 \times 1,4 = 539$, що округлюється до розміру 540 грн).

Таким чином, залишок суми витрат на навчання, тобто 60 грн (600-540), не може бути визнаний як податковий кредит.

Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, отриманого протягом звітнього року як заробітна плата.

Таке обмеження можна виразити наступною формулою:

$$\mathbf{НК}_{\text{рік}} \leq \sum_{i=1}^{12} \mathbf{Д}_{\text{он}_i},$$

де $\mathbf{НК}_{\text{рік}}$ – максимальна сума податкового кредиту, що може бути зарахована протягом року;

$\mathbf{Д}_{\text{он}_i}$ – оподатковувана сума доходу за i -й місяць.

Приклад розрахунку розміру податкового кредиту. Протягом року витрати платника, що пов'язані зі сплатою за навчання, склали 500 грн за місяць. Але щомісячні оподатковувані суми доходу склали 450 грн. Отже, визнана сума податкового кредиту за рік буде дорівнювати 5400 грн (**450 × 12**).

Якщо платник податків не скористався правом на нарахування податкового кредиту за результатами звітнього податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Це обмеження може бути виражено такою формулою:

$$\mathbf{НК}_j \neq \mathbf{НК}_{(j-1)},$$

де $\mathbf{НК}_j$ – сума податкового кредиту, що може бути визнана у поточному (а саме j -му) році;

$\mathbf{НК}_{j-1}$ – сума податкового кредиту, що могла бути визнана за попередній рік, що передував поточному (а саме $j-1$), але про яку платник не доповів податковим органам у $j-1$ році.

Приклад визнання розміру податкового кредиту на поточний рік. У 2004 році платник здійснив витрати, що могли бути визнані як податковий кредит у розмірі 2500 грн. Але це не було зроблено через будь-які причини. Тому ця сума була задекларована у податковій декларації за 2005 рік.

Але ця сума не була визнана як податковий кредит за 2005 рік.

Податкові соціальні пільги. Платник податків має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, одержуваного з джерел на території України від одного роботодавця у

вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги в таких розмірах:

- у розмірі, що дорівнює одній мінімальній заробітній платі (далі – МЗП) у розрахунку на місяць, установленій законом на 1 січня звітного податкового року, для будь-якого платника податків (на сьогодні це 237 грн);

- у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам МЗП, для платника податків, що:

- ◆ є самотньою матір'ю чи самотнім батьком (опікуном) – у розрахунку на кожную дитину віком до 18 років;
- ◆ утримує дитину – інваліда I чи II групи – у розрахунку на кожную дитину віком до 18 років;
- ◆ має троє чи більше дітей віком до 18 років – у розрахунку на кожную таку дитину;
- ◆ є удівцем чи удовою;
- ◆ є особою, віднесеною законом до 1 чи 2 категорії осіб, що постраждали внаслідок чорнобильської катастрофи;
- ◆ є студентом, аспірантом, ад'юнктом, військовослужбовцем термінової служби;
- ◆ є інвалідом I чи II групи, у тому числі з дитинства.

У розмірі, що дорівнює 200 відсоткам МЗП для платника податків, що є:

а) особою, яка є Героєм України, Героєм Радянського Союзу чи повним кавалером ордена Слави чи Трудової Слави;

б) учасником бойових дій під час другої світової війни чи особою, що у той час працювала в тилу і має відповідні державні відзнаки.

У випадку, якщо платник податків має право на застосування податкової соціальної пільги за двома чи більше підставами, вона застосовується один раз за підставою, що передбачає її найбільший розмір.

Податкова соціальна пільга застосовується за місцем одержання платником податків основного доходу, визначеного у трудовій книжці на дату набрання чинності цього пункту, без подання заяви про застосування пільги.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до інших доходів платника податків, якщо він одержує протягом звітного податкового місяця одночасно такі доходи, як:

а) плата за виконання суспільних робіт, що цілком або частково фінансується за рахунок бюджету чи відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;

б) виплачувані з бюджету стипендії, грошові чи майнові забезпечення, що одержують учні, студенти, аспіранти, ад'юнкти, військовослужбовці термінової служби.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, отриманого платником податків як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на коефіцієнт 1,4 і округленої до найближчих 10 гривень.

Розрахунок сум соціальних пільг за один місяць, а також обмеження у можливостях її використання можна зробити за наступною формулою:

$$P_{\text{соц.міс}} = \text{МЗП} \times \frac{n_{\text{соц}}}{100} \times \frac{K_{\text{пп}}}{100} \times n_{\text{діт}},$$

де **МЗП** – місячна мінімальна заробітна плата;

n_{соц} – відсоток збільшення соціальної податкової пільги для окремих категорій громадян;

K_{пп} – відсоток зменшення податкової соціальної пільги (на 2004 рік складає 30 відсотків);

n_{діт} – кількість дітей, на кожну з яких може бути визнана використання податкової соціальної пільги.

Приклад розрахунку розміру податкової соціальної пільги. Платник податку, що є самотньою матір'ю, має на утриманні двох дітей віком 4 та 9 років. Розмір місячної мінімальної заробітної плати визначається на рівні 185 грн. Протягом 2004 року цей платник буде мати **P_{соц.міс}** щомісяця у розмірі 166,5 грн (**185 × 150% : 100 × 30% : 100 × 2**).

Обмеження у праві на використання податкової соціальної пільги можна пояснити за допомогою наступної формули:

якщо

$$D_{\text{оп.міс}} > \underbrace{\text{ПМ}_{\text{міс}} \times 1,4}_{\text{з округленої до найближчих 10 гривень}},$$

тоді

$$P_{\text{соц}} = 0,$$

де **ПМ_{міс}** – місячний прожитковий мінімум.

Приклад ситуації, коли визнається право фізичної особи на податкову соціальну пільгу. Протягом місяця платник мав оподатковуваний дохід в обсязі 495 грн. Сума $P_{\text{соц.міс}}$ склала для нього 166,5 грн.

Умови завдання свідчать про те, що сума доходу для нього менша, ніж $PM_{\text{міс}}$, тобто 540 грн. З цього випливає, що дохід, з якого необхідно сплатити податок, складе суму, що дорівнює 328,5 грн (495 – 166,5).

Приклад ситуації, коли фізична особа не має право на визнання податкової соціальної пільги. Протягом місяця платник мав оподатковуваний дохід в обсязі 900 грн. Сума $P_{\text{соц.міс}}$ склала для нього 166,5 грн.

Умови завдання свідчать, що сума доходу для нього більша, ніж $PM_{\text{міс}}$, тобто більше 540 грн. З цього випливає, що платник не має права на соціальну податкову пільгу. Таким чином, податок має бути сплачений зі всієї суми доходу, що отримана за місяць, а саме з суми 900 грн.

Роботодавець платника податків за місцем застосування податкової соціальної пільги здійснює перерахунок сум доходів, нарахованих такому платникові податків як заробітна плата, а також суми наданих податкових соціальних пільг за результатами кожного звітного податкового року.

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата цього податку, то така сума стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподаткованого податком доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців, до повного погашення суми такої недоплати.

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає переплата цього податку, то на її суму зменшується сума нарахованого податкового зобов'язання платника податків за відповідний місяць, а при недостатності такої суми – сума податкових зобов'язань наступних податкових періодів, до повного повернення суми такої переплати.

Ставка податку, розрахунок суми податку і взаємозв'язок платника з бюджетом. Базова ставка податку – 15 відсотків від об'єкта оподаткування.

Ставка податку складає 5 відсотків від об'єкта оподаткування, нарахованого податковим агентом, як: відсоток на депозит (внесок) у

банк чи небанківську фінансову установу (крім страхувальників), процентний чи дисконтний дохід за ощадним (депозитним) сертифікатом.

Ставка податку складає подвійний розмір ставки об'єкта оподаткування, нарахованого як виграш чи приз (крім доходів у грошовому виразі, що отримані від участі у державній лотереї), або будь-яких інших доходів, нарахованих на користь нерезидентів-фізичних осіб.

Розрахунок суми податку з доходів фізичної особи можна виразити наступною формулою:

$$P_{\text{дохід}} = (D_{\text{оп}} - P_{\text{соц.міс}} - \text{ПК}) \times C_{\text{п.дохід}} / 100 ,$$

де $P_{\text{дохід}}$ – податок на доходи фізичних осіб;

$D_{\text{оп}}$ – дохід, що оподатковується;

$P_{\text{соц.міс}}$ – податкова соціальна пільга;

ПК – податковий кредит;

$C_{\text{п.дохід}}$ – ставка податку на дохід фізичної особи.

Приклад розрахунку податку у випадку, коли фізична особа має право на визнання податкової соціальної пільги. Протягом місяця платник мав оподатковуваний дохід в обсязі 495 грн. Сума $P_{\text{соц.міс}}$ склала для нього 166,5 грн.

Ставка податку – 13 відсотків.

Таким чином, цей платник має сплатити до бюджету податок у розміру 42,71 грн ($(495 - 166,5) \times 13\% : 100$).

Приклад розрахунку податку у разі відсутності прав на визнання $P_{\text{соц.міс}}$. Протягом місяця платник мав оподатковуваний дохід в обсязі 900 грн. Сума $P_{\text{соц.міс}}$ склала для нього 166,5 грн.

Тобто платник не має права на соціальну податкову соціальну пільгу і має сплатити до бюджету податок у розміру 117 грн ($900 \times 13\% : 100$).

Взаємозв'язок платника податку з бюджетом. Зміст взаємозв'язку полягає в: а) поданні річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації); б) виконанні податкових зобов'язань; в) відповідальності за невиконання податкових зобов'язань.

Подання податкової декларації. Річна декларація про майновий стан і доходи (податкова) подається платником податків, який або зо-

бов'язаний подавати таку декларацію відповідно до норм Закону, або має право подати таку декларацію для одержання права на податковий кредит чи соціальну пільгу.

Обов'язок платника податків щодо подання декларації вважається виконаним, якщо він одержував доходи винятково від податкових агентів, зобов'язаних подавати звітність за цим податком.

Виконання податкових зобов'язань. Платники податків зобов'язані:

а) здійснювати облік доходів і витрат в обсягах, достатніх для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу, у випадку, якщо платникові податків необхідно подавати декларацію;

б) одержувати і зберігати протягом терміну давності документи первинного обліку, на підставі яких формується податковий кредит платника податків;

в) вчасно і повністю нараховувати, утримувати і платити (перераховувати) до бюджету податок з доходу (для осіб, що мають статус податкових агентів).

Відповідальність. Розмір відповідальності визначається законом про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами і позабюджетними фондами (відповідно до Закону від 23.11.2000 р.). Вона виникає за несвоєчасне подання декларації, а також несвоєчасне погашення податкового зобов'язання.

Відповідальність покладається і на бюджет за несвоєчасне повернення зайво сплачених сум податку. Зокрема, за неповне чи несвоєчасне повернення суми переплаченого податку, у тому числі внаслідок застосування права на податковий кредит, на користь платника податків, якщо платник податків не одержує таку суму, сплачуються такі штрафи:

- при затримці до 30-ти календарних днів – 10 % від такої суми;
- при затримці від 31-го до 90-та календарних днів – 50 % від такої суми;
- при затримці від 91-го календарного дня – 100 %.

5.3. Збори на соціальне страхування

Податково-правова норма платежів. Дані платежі стягуються на підставі наступних нормативних актів:

1) Закону України «Про збори на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р.;

2) Закону України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.2001 р. На підставі цього Закону стягуються збори на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, обумовленими народженням і похованням, а також на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

3) Закону України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві й професійного захворювання, що стало причиною втрати працездатності» від 22.02.2001 р.

Роботодавці й наймані робітники по-різному беруть участь у цих видах страхування. Наймані робітники беруть участь тільки в перших двох, забезпечуючи в такий спосіб страхування власної праці. Роботодавці – у всіх цих видах страхування. Сплачуючи збори на пенсійне страхування, вони забезпечують страхування праці і найманих робітників, і своєї власної. Участь у другому і третьому видах визначається необхідністю страхувати працю тільки найманих робітників.

Для того, щоб забезпечити соціальне страхування власної праці, роботодавці можуть взяти участь у зазначеному вище загальнообов'язковому соціальному страхуванні на добровільних засадах.

Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування. Платниками зборів до пенсійного фонду є:

1) особи, що використовують працю найманих робітників, а саме:

- суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, суспільні й інші установи та організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи;
- фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності без права створення юридичної особи;

2) філії, відділення й інші окремі підрозділи платників-юридичних осіб. Вони не мають статусу юридичної особи і розташовані на іншій території, аніж головне підприємство;

3) фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності, що не використовують працю найманих робітників, а також адвокати, приватні нотаріуси;

4) фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту), тобто наймані робітники. До цієї ж групи платників відносяться і фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до договорів цивільно-правового характеру, у тому числі члени творчих спілок, а також творчі працівники, що не є членами творчих спілок тощо.

5) юридичні та фізичні особи, що здійснюють операції з купівлі-продажу валют;

6) суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінних каменів;

7) юридичні та фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів, крім легкових автомобілів, якими забезпечуються інваліди, і тих автомобілів, що переходять у власність спадкоємцям за законом;

8) суб'єкти підприємницької діяльності (у тому числі нерезиденти) – виробники й імпортери тютюнових виробів;

9) підприємства, установи й організації, незалежно від форм власності, а також фізичні особи, що придбають нерухоме майно;

10) підприємства, установи й організації, фізичні особи, що користуються послугами стільникового мобільного зв'язку, а також оператори цього зв'язку, що надають свої послуги безоплатно.

Щорічні закони про державні бюджети на кожен черговий бюджетний рік, починаючи з 1998 року, визнавали нестачу коштів Пенсійного фонду України. Як тимчасова міра (що діє до кінця кожного чергового бюджетного року), аж до усунення цього дефіциту, були призначені шість видів платників (5-10).

Об'єкт оподаткування:

1) для платників збору, що відносяться до першої і другої груп, об'єктом оподаткування є фактичні витрати на оплату праці працівників. Ці витрати містять витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, а також інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню на доходи фізичних осіб (прибутковим податком з громадян). До цих витрат не відносять витрати на оплату виконаних робіт (послуг) відповідно до цивільно-правових договорів, виплату доходів у вигляді дивідендів, відсотків тощо, а також інші витрати, що не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких затверджений Кабінетом Міністрів України;

2) для платників третьої групи – сума оподаткованого доходу, обчислена в порядку, що визначений Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства України;

3) для платників четвертої групи – сукупний оподатковуваний дохід, обчислений відповідно до законодавства України.

Для всіх інших платників об'єктами оподаткування є, відповідно для платників 5-10 групи: сума операції з купівлі-продажу валют; вар-

тість реалізованих ювелірних виробів із золота; вартість легкового автомобіля; кількість вироблених тютюнових виробів; вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна; вартість будь-яких послуг стільникового мобільного зв'язку.

Ставки зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Для платників 1, 2 і 3 групи – 32 відсотки від об'єкта оподаткування.

Для платників 4 групи:

1 відсоток від об'єкта оподаткування, якщо сукупний оподатковуваний дохід не перевищує 150 гривень;

2 відсотки – якщо перевищує 150 гривень.

Збір на державне обов'язкове пенсійне страхування платиться одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці.

Джерела сплати зборів до пенсійного фонду. Платники 1 і 2 групи платять збори за рахунок валових витрат. Платники 3 групи – за рахунок своїх матеріальних витрат. Платники 4 групи – за рахунок сукупного оподаткованого податком доходу фізичної особи.

Збори на загальнообов'язкове соціальне страхування. Ставки зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, обумовленими народженням і похованням, платять роботодавці та наймані працівники. Для роботодавців ставка складає 2,9 відсотки суми фактичних витрат на оплату роботи найманих працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, і підлягають оподаткуванню з громадян. Для найманих працівників ставка складає 0,25 відсотки, якщо вони мають заробітну плату менш 150 гривень. До суми оплати роботи відноситься основна й додаткова заробітна плата, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян. Ставка може бути і 0,5 відсотка, якщо заробітна плата більш 150 гривень.

Ставка зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття складають:

- для роботодавців – 2,5 відсотки суми фактичних витрат на оплату роботи найманих працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та

компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, і підлягають оподаткуванню з громадян;

- для найманих працівників – 0,5 відсотки суми оплати роботи, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян.

Особи, що забезпечують себе роботою самостійно, мають право брати участь у загальнообов'язковому державному соціальному страхуванні на добровільних засадах. У цьому випадку вони сплачують збори за ставкою 6,0 відсотків до оподатковуваного доходу, у тому числі:

- 3,0 відсотки – на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, обумовленими народженням і похованням;

- 3,0 відсотки – на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття.

Збори на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що стали причиною втрати працездатності. Страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що стало причиною втрати працездатності, установлюються диференційовано, відповідно до класів професійного ризику виробництва. Встановлено двадцять таких класів ризику.

Розмір страхового тарифу встановлюється у відсотках до фактичних витрат на оплату праці найманих робітників. При цьому ставка тарифу залежить від класу професійного ризику виробництва (табл. 2).

Таблиця 2

Ставки страхових тарифів для деяких класів професійного ризику виробництва

Клас професійного ризику	Страховий тариф виробництва (у відсотках до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників)
17	3,52
18	4,0
19	4,5
20	13,8

Кожна з галузей економіки має відповідний клас професійного ризику і, таким чином, відповідну ставку страхових тарифів (табл. 3).

Таблиця 3

Розподіл класів професійного ризику між окремими галузями економіки та їх ставки страхових тарифів

Клас професійного ризику виробництва	Галузь економіки	Страховий тариф виробництва (у відсотках до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників)
4	Охорона здоров'я, фізична культура і соціальне забезпечення	0,2
8	Обслуговування сільськогосподарства, управління сільським господарством	0,5
9	Сільське господарство	0,2
17	Відкритий видобуток руд чорних металів, видобуток і збагачення нерудної сировини для чорної металургії	2,1

Питання для повторення

1. Податково-правова норма податкових платежів, обумовлених нарахуванням і виплатою заробітної плати.
2. Платники зборів до пенсійного фонду.
3. Об'єкт оподаткування зборів до пенсійного фонду.
4. Ставки зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування.
5. Сутність, зміст і особливості платежів на сучасне загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
6. Платники зборів на обов'язкове соціальне страхування.
7. Об'єкт оподаткування зборів до фонду соціального страхування.
8. Ставки зборів до фонду соціального страхування.

5.4. Особливості оподаткування суб'єктів підприємництва, що функціонують без права утворення юридичної особи

Податково-правовою нормою оподаткування таких суб'єктів (за станом на кінець 2003 року) є Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92, а також Інструкція про прибутковий податок з громадян, що затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 21.04.1993 р. № 12.

Підприємництво – це систематично виконувана діяльність фізичної особи, що здійснюється на власний ризик, спрямована на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг а також торгівлю. Метою такої діяльності є одержання доходу.

Підставою для оподаткування суб'єкта підприємницької діяльності (СПД) є наявність у нього свідоцтва про державну реєстрацію. Воно надає право для відкриття розрахункового й іншого рахунків в установах банків, а також передбачає обов'язкову постановку його на облік у податковій адміністрації, пенсійному фонді за місцем проживання, фондах соціального страхування. Державна реєстрація підприємців здійснюється у виконавчому комітеті районної ради державної адміністрації за місцем проживання. Після реєстрації підприємцем видається Свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності-фізичної особи.

Одержуючи свідоцтво про реєстрацію, СПД бере на себе відповідальність щодо виконання цілого ряду зобов'язань. Найважливішими з них можна вважати:

- ведення обліку доходів і витрат, пов'язаних зі здійсненням підприємницької діяльності, складання звітів (декларацій), забезпечення їх схоронності протягом термінів, установлених чинним законодавством;
- подання до державної податкової інспекції та інших контролюючих державних організацій декларацій, інших документів і відомостей, що стосуються обліку доходів, витрат, сплати податків і інших обов'язкових платежів, сплата належних сум податків і обов'язкових платежів у встановлений законом термін.

Інші обов'язки, права і відповідальність у зв'язку з дотриманням вимог податкового законодавства до СПД, цілком відповідають нормам, пропонованим до суб'єктів підприємництва, що функціонують із правом створення юридичної особи.

Однак у зв'язку з тим, що СПД не зобов'язані вести бухгалтерських облік, до них ставляться визначені вимоги щодо здійснення податкового обліку.

СПД зобов'язані протягом усього календарного періоду враховувати отримані доходи і понесені витрати, пов'язані з одержанням цих документів, у Книзі обліку доходів і витрат від заняття підприємницькою діяльністю. Вона пронумеровується, прошнуровується і скріплюється печаткою державної податкової інспекції, у якій громадянин є на обліку. Підписує її начальник або заступник начальника податкової інспекції.

У Книзі у хронологічному порядку записуються господарські операції, пов'язані з надходженням виторгу, економічними санкціями та ін., а також з матеріальними й іншими поточними витратами. У зв'язку з тим, що ряд витрат нараховується і відбивається в обліку лише наприкінці місяця, дохід підприємця визначається за місяць у цілому.

Книга обліку доходів і витрат, яку ведуть громадяни-суб'єкти підприємницької діяльності протягом календарного року:

Період обліку, день, тиждень, місяць, рік	Кількість виготовленої продукції, наданих послуг, од. виміру	Витрати на вироблену продукцію	Кількість проданої продукції (наданих послуг), од. виміру	Ціна продажу продукції (послуг), грн	Сума виторгу (доходу), грн	Чистий дохід, грн
1	2	3	4	5	6	7

СПД є платником практично всіх податків, що сплачуються юридичними особами. Це, насамперед, сплати:

- податку на додану вартість;
- акцизного збору;
- плати за землю;
- обов'язкових внесків до Державного пенсійного фонду України;
- збори на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Усі податки, що сплачують юридичні особи, сплачують також і СПД. Винятком є податок на прибуток. Для таких осіб поняття «прибуток» не використовується, але сплачується прибутковий податок.

Усі податки, що сплачуються СПД, розраховуються і стягуються відповідно до норм, установлених відповідними податками. Так, наприклад, розмір податку на додану вартість, що сплачується до бюджету, розраховується на підставі податкового зобов'язання і податкового кредиту за ПДВ.

Об'єктом оподаткування прибуткового податку є чистий дохід, тобто різниця між валовим доходом (виторгом у грошовій і натуральній формі) і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням цього доходу. Якщо ці витрати не можуть бути підтверджені документально, то вони враховуються податковими органами при проведенні остаточних розрахунків за нормами, визначеними Державною податковою адміністрацією України.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів, входять витрати, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за переліком, визначеним Державною податковою адміністрацією України і Міністерством економіки України.

Для СПД ставляться вимоги до документів, що підтверджують витрати, пов'язані з одержанням доходів. Такими документами можуть бути:

- накладні на придбання сировини, матеріалів;
- платіжні документи, що свідчать про сплату;
- чеки на придбання в роздрібній мережі;
- митні декларації;
- акти закупівлі, акти виконання робіт, рахунки-фактури за зроблені роботи (послуги).

Якщо ці витрати не можуть бути підтверджені документально, то вони визначаються податковими органами при проведенні остаточних розрахунків за нормами або у відсотках до валового доходу. Відповідні нормативи встановлюються Державною податковою адміністрацією України за узгодженням з Міністерством економіки України і Державним комітетом України зі сприяння малим підприємствам і підприємництву.

Склад витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів громадянами-суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи, відповідає складу валових витрат, обумовлених оподаткуванням податку на прибуток. Найбільш характерними з них можна вважати:

- вартість матеріальних витрат і послуг виробничого характеру, пов'язаних з виробництвом реалізованої продукції (послуг) за оподатковуваний період (за винятком вторинних відходів), сировина і матеріали, покупні комплектуючі вироби і напівфабрикати, паливо й електроенергія, тара і пакувальні матеріали, послуги водопостачання й інші витрати, що відповідно до чинного законодавства пов'язані зі здійсненням технологічного процесу виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт);

- витрати на усі види ремонту основних фондів, що використувалися у процесі здійснення підприємницької діяльності;
- витрати, пов'язані з придбанням матеріальних ресурсів і реалізацією готової продукції – упакуванням, збереженням, навантажувальними роботами і транспортуванням (якщо це обумовлено договорами), оплатою комісійних винагород за посередницькі послуги стороннім організаціям і особам;
- витрати на оплату праці громадян, що уклали договір на використання їх праці.

6. Плата за ресурси і послуги

6.1. Плата за забруднення навколишнього природного середовища

Плата за забруднення навколишнього природного середовища встановлюється:

- за викиди до атмосфери забруднюючих речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення;
- скидання забруднюючих речовин у поверхневі води, територіальні й внутрішні морські води, а також підземні водоносні горизонти, у тому числі скидання, що здійснюються підприємствами через систему комунальної каналізації;
- розміщення відходів у навколишньому природному середовищі.

Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин і розміщення відходів у навколишньому природному середовищі стягуються з підприємств незалежно від форм власності й відомчої належності.

Стягнення платежів не звільняє підприємства від відшкодування збитків, заподіяних порушеннями природоохоронного законодавства.

Розміри зазначених платежів встановлюються урядом Кримської АР, облвиконкомами, Київським і Севастопольським міськвиконкомом на підставі лімітів викидів і скидів забруднюючих речовин і розміщення відходів і нормативів плати за них.

Розміри платежів за викиди до атмосфери забруднюючих речовин пересувними джерелами встановлюються на підставі нормативів плати за ці викиди і кількості використаного пального.

Особливості плати за отруєння навколишнього середовища, а також джерела їх відшкодування визначаються наступними положеннями.

За понадлімітні викиди і скиди забруднюючих речовин і розміщення відходів устанавлюється підвищений розмір плати на підставі базових нормативів плати, коефіцієнтів, що враховують територіальні екологічні особливості, і коефіцієнтів кратності плати за понадлімітні викиди і скиди забруднюючих речовин і розміщення відходів.

Платежі підприємств за викиди і скиди забруднюючих речовин і розміщення відходів у межах лімітів відносяться на витрати виробництва, а за понадлімітні здійснюються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

6.2. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи утримується з користувачів незалежно від форми власності. Це стосується і підприємств з іноземними інвестиціями, що видобувають корисні копалини на раніше розвіданих родовищах, а також на розташованих у межах території України. До таких родовищ відносяться також і такі, котрі знаходяться на континентальному шельфі України і винятковій (морській) економічній зоні родовищ з попередньо оціненими запасами, що за узгодженням зацікавлених користувачів передані їм для промислового освоєння.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи в повному обсязі зараховується до державного бюджету і направляється на розвиток мінерально-сировинної бази.

Нормативи збору за виконані геологорозвідувальні роботи встановлюються окремо для кожного виду корисних копалин чи групи близьких за призначенням корисних копалин у гривнях до одиниці видобутку чи погашення в надрах запасів корисних копалин.

Нормативи збору підлягають індексації з урахуванням офіційно встановленого індексу інфляції.

Обсяг спожитих запасів корисних копалин визначається як сума обсягів добутих корисних копалин і фактичних їх втрат у надрах під час видобутку, за винятком передбачених технічними проектами втрат корисних копалин в охоронних, бар'єрних ціликах і поблизу неякісно затампонованих свердловин, за умови узгодження їхніх обсягів з органами державного гірського нагляду.

Користувачі, що виконували геологорозвідувальні роботи частково за рахунок власних коштів, платять збір за геологорозвідувальні роботи, застосовуючи до нього коефіцієнти для родовищ, де виконані:

- загальні й детальні пошукові роботи і попереднє розвідування за рахунок державного бюджету, а детальне розвідування за рахунок власних коштів – 0,6;

- дорозвідування запасів корисних копалин за рахунок власних коштів – 0,6;

- загальні й детальні розвідувальні роботи за рахунок державного бюджету, а попереднє і детальне розвідування за рахунок власних коштів – 0,4;

- загальні пошукові роботи за рахунок державного бюджету і частково за власні кошти на стадії регіональних робіт, а також детальні пошукові роботи, попереднє і детальне розвідування за рахунок власних коштів – 0,2.

Підставою для застосування коефіцієнтів є довідка Мінеко-ресурсів. Для одержання довідки користувач подає до Державного інформаційного геологічного фонду (Геоінформ) засвідчені копії документів, що підтверджують позабюджетне фінансування виконаних геологорозвідувальних робіт.

Якщо користувачі видобувають більше одного виду корисних копалин, що залягають окремо, збір за виконані геологорозвідувальні роботи обчислюється за кожним їх видом окремо.

Якщо користувачі добувають більше одного виду корисних копалин, що попутно залягають на одному родовищі, збір за виконані геологорозвідувальні роботи обчислюється за основним видом корисної копалини в повному обсязі, а за корисні копалини, що залягають попутно – із застосуванням до них коефіцієнта 0,2.

У випадку видобутку нафти, конденсату, природного газу і метану вугільних родовищ з коефіцієнтом вилучення, що перевищує

затверджений Державною комісією з запасів корисних копалин, збір за відповідні додаткові обсяги видобутку зазначених корисних копалин справляється зі застосуванням до нього коефіцієнта 0,5.

У разі дорозробки нафтових і газових родовищ, визначених Кабінетом Міністрів України як родовища зі запасами виснаженими і такими, що складно видобуваються, збір не сплачується за видобуті додатково (понад базові (проектні) обсяги нафти і газу протягом десяти років з дати одержання ліцензії на експлуатацію таких родовищ.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи сплачується з дати видобутку корисної копалини. Суми збору за виконані геологорозвідувальні роботи відносяться на валові витрати.

6.3. Плата за спеціальне використання водних ресурсів

З метою раціонального використання водних ресурсів і удосконалення механізму стягнення плати за їх спеціальне використання Кабінет Міністрів України ввів нормативи плати за спеціальне використання водних ресурсів з поверхневих водних об'єктів, підземних вод, для потреб гідроенергетики і водного транспорту.

До спеціального використання водних ресурсів відноситься використання водних ресурсів для задоволення виробничих потреб у воді за допомогою спеціальних пристроїв і установок чи використання води без їх застосування, що може істотно вплинути на якісні й кількісні показники стану водних ресурсів, а також користування водними об'єктами для потреб гідроенергетики і водного транспорту.

Плата стягується за спеціальне використання водних ресурсів як загальнодержавного, так і місцевого значення.

До водних ресурсів загальнодержавного значення відносяться:

- а) віднесені до басейнів річок поверхневі води, розташовані чи використовувані на території більш ніж однієї області, включаючи притоки всіх порядків;
- б) підземні води.

До водних ресурсів місцевого значення відносяться такі, котрих немає в переліку водних ресурсів загальнодержавного значення.

Перелік водних ресурсів місцевого значення визначається Державним комітетом з водного господарства за участю Міністерства охорони навколишнього природного середовища.

Плату за спеціальне використання водних ресурсів вносять усі суб'єкти підприємницької діяльності, крім тих, котрі використовують воду винятково для задоволення власних питних і санітарно-гігієнічних потреб; підприємства гідроенергетики і підприємства водного транспорту, що експлуатують річкові водні шляхи.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів стягується незалежно від того, надходили вони з водогосподарських систем (поверхневих, підземних) безпосередньо, від інших користувачів водою чи від підприємств комунального господарства. Плата за спеціальне використання водних ресурсів не стягується:

- за воду, що використовується для задоволення питних і господарсько-побутових потреб населення;
- підземну воду, що є сировиною для технологічного процесу видобутку корисних копалин;
- підземну воду, що вилучається з надр разом з корисними копалинами;
- підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливого впливу вод (забруднення, підтоплення, засолення, заболочування, зсувів й ін.);
- воду, що пропускається через турбіни гідроакумулюючих станцій (ГАЕС), що функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;
- воду, що забирається підприємствами й організаціями для забезпечення випускання молодняка цінних промислових видів риб та інших водних живих ресурсів у природні водойми і водоймища;
- воду, що використовується для протипожежних потреб.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів для потреб водного транспорту не стягується з морського водного транспорту, що використовує річковий водний шлях винятково для заходження з моря в морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства.

Внесення плати за спеціальне використання водних ресурсів не звільняє суб'єктів підприємницької діяльності від сплати платежів за скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти і штрафів за пору-

шення природоохоронного законодавства, що стягуються у встановленому порядку відповідно до чинного законодавства.

Зазначені платежі в межах установлених лімітів відносяться на витрати виробництва, а за понадлімітне їх використання стягуються з доходу (прибутку), що залишається в розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності.

Підприємствам водного транспорту плата встановлюється залежно від вантажності чи пасажировмісності транспортних засобів; для підприємств гідроенергетики – у залежності від повного обсягу води, що пропускається через турбінні агрегати, у тому числі за води, що використовуються для змазування й охолодження вузлів гідроагрегатів.

За понадлімітне використання водних ресурсів плата стягується в п'ятикратному розмірі.

6.4. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду

До спеціального використання лісових ресурсів відноситься: заготівля деревини під час рубань головного користування; заготівля живиці; заготівля другорядних лісових матеріалів (пень, луб, кора, деревна зелень і т.ін.); побічні лісові користування (випас худоби, розміщення пасік, заготівля сіна, деревних соків, збирання і заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин і технічної сировини, лісової підстилки й очерету).

Деревина від рубань головного користування і живиця відносяться до лісових ресурсів державного значення. Другорядні лісові матеріали і лісові ресурси, віднесені до побічних лісових користувань, є лісовими ресурсами місцевого значення.

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється на наданій земельній ділянці лісового фонду за спеціальним дозволом – лісорубним квитком (ордером) чи лісовим квитком.

Спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду є платним. Плата (збір) сплачується за встановленими тарифами або як орендна плата чи дохід, отриманий від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

Розмір збору за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей і проведення науково-дослідних робіт устанавлюється виходячи з лімітів використання і тарифів на лісову продукцію і послуги з урахуванням їх якості й доступності.

Тарифи на лісові ресурси державного значення затверджуються Кабінетом Міністрів України, а тарифи (нормативи збору) на лісові ресурси місцевого значення – Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською і Севастопольською міськими державними адміністраціями.

У випадку застосування конкурсних умов реалізації лісових ресурсів збір за них устанавлюється не нижче діючих тарифів. Розмір орендної плати визначається за узгодженням сторін у договорі оренди, але не нижче встановлених тарифів.

Плата за земельні ділянки, надані на землях лісового фонду, за винятком земельних ділянок, зайнятих виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками, господарськими будівлями і спорудами, сплачується в складі плати за використання лісових ресурсів.

Плата за земельні ділянки лісового фонду, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками, господарськими будівлями і спорудами, сплачується в розмірі 3 відсотків суми земельного податку, обчисленого відповідно до Закону України «Про плату за землю».

Розрахунки збору, базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному кварталу, подаються платниками органам державної податкової служби протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, за місцем розташування земельних ділянок лісового фонду.

Збір сплачується лісокористувачами щокварталу рівними частинами від суми, зазначеної в дозволі, протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну надання розрахунку збору, за місцем розташування земельних ділянок лісового фонду.

Питання для повторення

1. Який юридичний статус державних позабюджетних фондів охорони навколишнього середовища?

2. Назвіть основні види надходжень до фондів охорони навколишнього середовища. Зверніть увагу, що існують платежі, які стягуються в межах нормативів шкідливих впливів на екологію і у випадках перевищення нормативів.

3. Назвіть об'єкти оподаткування, прийняті при розрахунку наступних видів зборів (обов'язкових платежів): за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; за спеціальне використання водних ресурсів; за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду.

4. Який існує порядок установлення ставок при розрахунку наступних видів зборів (обов'язкових платежів): за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; за спеціальне використання водних ресурсів; за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду?

5. Назвіть податкові періоди, прийняті при розрахунку наступних видів зборів (обов'язкових платежів): за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; за спеціальне використання водних ресурсів; за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду.

6.5. Державне мито

Сплачується відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21.01.1993 р. № 7-93.

Платниками державного мита є фізичні та юридичні особи, що отримують послуги щодо вчинення в їх інтересах дій, видачі для них різноманітних документів, що мають юридичне значення для цих осіб. При цьому платниками стають ті особи, які отримують послуги на території України, і якщо ці послуги надають спеціально уповноважені органи (до них відносяться також і приватні нотаріуси).

Об'єктами справляння державного мита є надання послуг щодо оформлення різних документів чи дії (повний перелік див. у статті 2 цього Декрету). Найбільш характерними для господарської практики та громадської сфери є такі:

- видача судами копій документів;
- прийняття позовних заяв і заяв кредиторів у справах про банкрутство, що подаються до господарських судів;

- вчинення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад народних депутатів, а також видача дублікатів нотаріально засвідчених документів;

- реєстрація актів громадянського стану;

- видача документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн;

- оформлення та продовження строку дії візи для в'їзду в Україну;

- заява про прийняття до громадянства України або про вихід з громадянства України;

- видача паспорта громадянина України нового зразка;

- прописка громадян або реєстрація місця проживання;

- видача дозволів на право полювання та рибальства;

- операції з випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних та місцевих позик;

- операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій з примусового відчуження такого майна;

- проведення прилюдних торгів (аукціону, тендеру) об'єктами нерухомого майна, крім операцій з примусового відчуження такого майна;

- видача охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності.

Існують різні підходи до визначення розміру ставки державного мита. Як правило, розмір ставки встановлюється або у твердій сумі на одиницю об'єкта оподаткування, або у відсотках до вартості об'єкта оподаткування, або шляхом сполучення двох вищевказаних принципів.

Так, наприклад, ставка мита за передачу до суду позовних заяв встановлюється у розмірі 1 відсотка ціни позову, але не менше 3 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і не більше 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Для всіх платників передбачена розгалужена система пільг (майже півсотні найменувань) за даним податком. Повний їх перелік подається в статті 4 даного Декрету.

Місцеві ради народних депутатів мають право встановлювати додаткові пільги для окремих платників щодо сплати державного мита, яке зараховується до місцевих бюджетів, а Міністерство фінансів України – щодо державного мита, яке зараховується до Державного бюджету України.

Державне мито сплачується за місцем розгляду та оформлення документів і зараховується до бюджету місцевого самоврядування, крім мита, що справляється з позовних заяв, які подаються до господарського суду, із апеляційних і касаційних скарг на рішення та постанови господарських судів, заяв про їх перегляд за нововиявленими обставинами, а також за дії, пов'язані з одержанням охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності, і за дії, пов'язані з підтриманням чинності патентів на сорти рослин, та за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи, яке зараховується до Державного бюджету України.

Державне мито сплачується готівкою, митними марками і шляхом перерахувань з рахунка платника в кредитній установі. З позовів, що подаються до суду та господарського суду в іноземній валюті, а також за дії та операції в іноземній валюті, державне мито сплачується в іноземній валюті. У разі, коли розмір ставок державного мита передбачений від частки неоподаткованого мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

Справляння державного мита за операціями з цінними паперами, біржові операції, проведення аукціонів та інші операції мають деякі особливості.

При проведенні операцій з цінними паперами підприємства і організації, які виявили бажання здійснити емісію (випуск) таких паперів, сплачують державне мито перед реєстрацією проспекту емісії цінних паперів, виходячи з номінальної вартості запланованого обсягу емісії, вказаного в проспекті. Якщо фактична номінальна вартість емісії за звітом про наслідки випуску цінних паперів, що подається до фінансового органу, перевищує номінальну вартість запланованого обсягу емісії, то до реєстрації випуску цінних паперів доплачується різниця між сумою державного мита, сплаченого виходячи з фактичної номінальної вартості емісії.

Державне мито сплачується до бюджету місцевого самоврядування за місцем оформлення проспекту емісії, а у випадках, коли емітент є юридичною особою, яка знаходиться за межами України, – за місцем розгляду проспекту емісії. Під проспектом емісії розуміється інформація про випуск цінних паперів, що пропонуються для відкритого продажу. Проспект емісії реєструється фінансовими органами відповідно до Закону України «Про цінні папери і фондову біржу». Місцем оформлення проспекту емісії вважається юридична адреса емітента. Місцем розгляду проспекту емісії вважається місце розташування фінансового органу, що здійснює реєстрацію.

Справляння державного мита за операції, що здійснюються на товарних, сировинних та інших, крім валютних, біржах провадиться з деякими особливостями – біржа утримує з суми мита, що розраховане відносно суми угоди (мито утримується до укладання угоди). Мито може сплачуватися до бюджету при укладенні угод самостійно покупцем, що дає право біржі на реєстрацію укладеної угоди.

За продаж брокерського місця державне мито сплачується з фактичної вартості укладеної угоди. Сплачене мито перераховується покупцем до бюджету місцевого самоврядування, на території якого розташована біржа. Про зміну власника брокерського місця біржа повідомляє державну податкову інспекцію до 15 числа наступного за здійсненням такої угоди місяця.

Сплата державного мита за проведення аукціонів здійснюється організаторами аукціонів у розмірі 1 процента загальної вартості реалізованих на аукціоні товарів і перераховується в дохід бюджету місцевого самоврядування за місцем проведення аукціону протягом 15 днів з дня його проведення.

Питання для повторення

1. Податково-правова норма державного мита.
2. Види платників державного мита.
3. Види об'єктів оподаткування державного мита.
4. Види ставок державного мита.
5. Джерела сплати державного мита.
6. Способи сплати державного мита.
7. Взаємозв'язок між платниками та суб'єктами сплати державного мита.

Розділ III. НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ І МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

7. Непрямі податки

7.1. Податок на додану вартість

Податково-правовою нормою податку є Закон України від 03.04.1997 р. «Про податок на додану вартість», що набрав чинності з 01.06.1997 р.

Платники і суб'єкти сплати податку. Платником ПДВ є особа, що одержала дохід від продажу товарів, робіт, послуг, що є об'єктом оподаткування ПДВ, якщо такі продажі здійснюються в обсягах, що підлягають оподаткуванню.

Суб'єктом оподаткування є особи, що сплачують гроші за куплений товар, роботу, послугу.

Залежно від видів продажів, існують різні категорії платників ПДВ. Найбільш характерними є наступні платники:

- особи, обсяг оподаткованих операцій яких із продажу товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду за останні дванадцять календарних місяців перевищував 3600 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян;
- особи, що ввозять (пересилають) товари на митну територію України або одержують від нерезидента роботи (послуги) для їх використання чи споживання на митній території України, за винятком фізичних осіб, що ввозять (пересилають) товари (предмети) в обсягах, що не підлягають оподаткуванню;
- особи, що здійснюють на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі готівкою незалежно від обсягів продажу, за винятком фізичних осіб, що здійснюють торгівлю на умовах сплати ринкового збору в порядку, установленому законодавством.

Об'єкт оподаткування ПДВ. Об'єктом оподаткування є операції платників податку, пов'язані:

- з продажем товарів (робіт, послуг) на митній території України, у тому числі операції зі сплати вартості послуг за договорами оперативної оренди (лізингу) і з передавання права власності на

об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення кредиторської заборгованості заставника;

- ввозом (пересиланням) товарів на митну територію України й одержанням робіт (послуг), що надаються нерезидентам для їх використання або споживання на митній території України, у тому числі операції зі ввозу (пересилання) майна за договорами оренди (лізингу), застави й іпотеки;

- вивозом (пересиланням) товарів за межі митної території України й одержанням послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України.

Операції, при яких ПДВ не платиться. Існує два види таких операцій: а) операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ; б) операції, що звільнюються від сплати ПДВ.

Не є об'єктом оподаткування ПДВ такі операції, що хоча і закінчуються тим, що особи, які їх здійснюють, стають власниками певного майна (товарів, робіт чи послуг), але це майно не є їх доходом. Це відбувається в тому випадку, якщо такі ресурси являють собою не дохід, а засіб для здійснення подальшої господарської діяльності платника податку. У Законі України «Про податок на додану вартість» підпункті 3.2 подається повний перелік таких операцій. Найбільш характерними серед них є:

- одержання і розміщення коштів за договорами позики, депозиту, внеску, страхування або доручення;

- одержання, управління і переуступка фінансових кредитів, кредитних гарантій і банківських заборук особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства;

- торгівля за кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями, за винятком операцій з інкасації боргових вимог і факторингу (факторних операцій);

- здійснення послуг зі страхування і перестраховування, у тому числі соціального і пенсійного страхування;

- передача основних фондів як внеску до статутних фондів юридичних осіб для формування їх цілісного майнового комплексу в обмін на корпоративні права на них;

- продаж за компенсацію сукупних валових активів платника податку (з урахуванням вартості гудвілу) іншому платнику податку.

Операції, що звільнюються від оподаткування – це такі операції, котрі хоча і є об'єктом оподаткування ПДВ, але через різні соціальні

та макроекономічні причини для яких вводяться пільги у вигляді звільнення від сплати податку. У статті 5 зазначеного Закону дається повний перелік таких операцій. Найбільш характерними серед них є:

- продаж вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями і спеціалізованими магазинами і куточками, що виконують функції роздавальних пунктів, у порядку і за переліком продуктів, установлених Кабінетом Міністрів України;
- продаж (передплата) і доставка періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва;
- продаж книжок вітчизняного виробництва, учнівських зошитів, підручників і навчальних посібників.

База оподаткування ПДВ при операціях усередині країни. Базою оподаткування є вартісний вимір величини операції, що є об'єктом сплати ПДВ. Способи розрахунку бази оподаткування залежать від виду операцій.

База оподаткування операцій із продажу товарів (робіт, послуг) усередині країни ($BO_{пдв}$) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості. Вона ($\Pi_{дог}$) встановлюється або за вільними, або за регульованими цінами (тарифам) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається до ціни товарів (робіт, послуг).

Усе вищесказане запишемо у вигляді формули:

$$BH_{пдв} = \Pi_{дог},$$

де $\Pi_{дог} = C + \Pi + \Pi_{ін}$.

До податків інших ($\Pi_{ін}$) включаються всі податки, крім самого ПДВ.

У свою чергу, покупець платить продавцю ціну реалізації, тобто $\Pi_{реал}$, яка складається з наступних елементів:

$$\Pi_{реал} = \Pi_{дог} + ПДВ.$$

Ставки податку. Ставка 20 відсотків. Об'єкти оподаткування, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, і операцій, до яких застосовується нульова ставка, обкладаються податком за ставкою 20 відсотків. Податок розраховується як 20 відсотків бази оподатку-

вання і додається до бази оподаткування, тобто до договірної (контрактної) вартості. Дана ставка є базовою.

У цьому разі розмір податку визначається таким чином:

$$\text{ПДВ} = \text{Ц}_{\text{дог}} \times 20\% : 100\%.$$

Ставка 0 відсотків. Ставка є формою надання пільг на операції, які є соціально і фінансово необхідними для держави.

У тексті Закону підпункті 6.2 подається перелік операцій, за якими застосовується нульова ставка податку. Прикладами таких операцій є:

- продаж товарів (робіт, послуг) на експорт, якщо оплата за них зроблена в іноземній валюті;
- продаж товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, що розташовані на території України в зонах митного контролю (безмитних магазинах), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України. Продаж товарів (робіт, послуг) безмитними магазинами без нарахування податку на додану вартість може здійснюватися винятково фізичним особам, що виїжджають за митний кордон України або фізичним особам, які переміщуються транспортними засобами, що належать резидентам і придбаними поза митними кордонами України;
- продаж вугілля і продуктів його збагачення, вугільних і торф'яних брикетів;
- продаж електроенергії населенню.

Ставка 20% : 120% або 1/6 застосовується для визначення суми ПДВ, що входить до складу ціни реалізації.

Сума ПДВ, що входить до складу ціни реалізації, визначається таким чином:

$$\text{ПДВ} = \text{Ц}_{\text{реал}} - \text{Ц}_{\text{дог}} \times 20\% : 100\%,$$

тобто $\text{Ц}_{\text{дог}} = \text{Ц}_{\text{реал}} - \text{ПДВ}$.

Особливості відображення в платіжних документах суми сплаченого ПДВ. Платіжні документи – це різні чеки, рахунки, товарно-транспортні накладні, акти прийняття-здачі виконаних робіт (послуг).

Сума сплаченого ПДВ має відбиватися в цих документах за строго обумовленою формою.

У платіжному документі сплата ПДВ показується в наступних чотирьох позиціях:

1. Ціна договірна.

2. Ставка ПДВ, при цьому вказується сума ставки або «без ПДВ і через кому вказується номер підпункту з закону, де передбачена така пільга», або «ставка 0 відсотків, із зазначенням відповідного підпункту».

3. Сума ПДВ.

4. Ціна реалізації (тобто разом до оплати).

Сплата податку до бюджету заснована на використанні двох понять: податкового зобов'язання (ПЗ) і податкового кредиту (ПК).

Податкове зобов'язання – це сума ПДВ, що платник цього податку одержує від покупця в складі ціни. Податкове зобов'язання виникає перед платником ПДВ, коли він одержує від покупця свого товару (послуг, робіт і т.д.) податок на додану вартість у складі ціни. Таким чином, податкове зобов'язання платника за звітний період складається із сум ПДВ, сплачених покупцями платнику в цей звітний період.

Дата виникнення податкових зобов'язань залежить від особливостей оподатковуваних операцій. Для найчастіше виконуваних в Україні операцій – продажу товарів (робіт, послуг) – такою вважається дата настання однієї з наступних подій, що відбувається раніше іншої:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у випадку продажу товарів (робіт, послуг) за готівку – дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що підтверджує факт приймання робіт (послуг).

Податковий кредит – це сума ПДВ, що платник цього податку платить продавцю товару (роботи, послуги) у складі ціни за покупку. Податковий кредит звітного періоду складається із суми податків, сплачених (нарахованих) платником податку в звітному періоді в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу), а також до основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) платником податку в звітному періоді у зв'язку з придбанням (спорудженням) основних фондів, що підлягають амортизації, включаються до складу податкового кредиту відповідного звітного періоду, незалежно від термінів введення до експлуатації основних фондів.

У тому випадку, коли платник податку здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування, або операції, що не є об'єктом оподаткування, суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) чи до основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, відносять відповідно до складу валових витрат виробництва (обігу) і на збільшення вартості основних фондів і нематеріальних активів, і тому до податкового кредиту не відносяться.

У випадку, коли платник придбає товари (роботи, послуги), вартість яких не відноситься до складу валових витрат виробництва (обороту) і не підлягає амортизації, податки, сплачені в зв'язку з таким придбанням, відшкодовуються за рахунок відповідних джерел і до складу податкового кредиту не включаються.

Дата виникнення прав на податковий кредит. Момент виникнення прав на податковий кредит залежить від особливості здійсненої операції:

- для операцій усередині країни цим моментом буде дата здійснення першої з двох подій, що настає раніше іншої, якою може бути або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на сплату товарів (робіт, послуг) або дата одержання податкової накладної, що підтверджує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг);
- дата сплати податку за податковими зобов'язаннями, що виникають при оформленні вантажної митної декларації.

Сплата податку до бюджету. Суми податку, що підлягають сплаті до нього або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виявилися в зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, і сумою податкового кредиту звітного періоду, тобто:

$$\text{ПДВ}_{\text{бюдж}} = \text{ПЗ} - \text{ПК}.$$

Сплата податку здійснюється не пізніше двадцятого числа місяця, що настає за податковим періодом.

Коли за результатами звітного періоду сума, що підлягає сплаті до бюджету, набуває негативного значення, то вона підлягає відшкодуванню платникові податку з Державного бюджету України протягом місяця після дати надання декларації з ПДВ до податкової інспекції.

Існує три способи відшкодування:

- з бюджетного рахунка;
- казначейським чеком (чи казначейським векселем);
- у рахунок майбутніх податкових платежів.

Особливості сплати ПДВ при експортно-імпорتنих операціях. Під час експорту розрахунок здійснюється в валюті. У такому разі ПЗ не виникає, а виникає право на відшкодування ПДВ із бюджету. Якщо розрахунок здійснюється у порядку виконання бартерної товарообмінної операції, то ПДВ сплачується так само, як і при операціях усередині країни.

При виконанні операції *імпорту*, а саме для товарів, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України платниками податку, базою оподаткування ($BO_{\text{пдв.імп}}$) є договірна (контрактна) вартість ($\Pi_{\text{дог}}$) таких товарів, що має бути не менше митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження і страхування до пункту перетинання митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних й інших видів винагород, пов'язаних із ввозом (пересиланням) таких товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що поширюється на такі товари, акцизних зборів, інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів (робіт, послуг). Обчислена таким чином вартість перераховується за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діє на момент виникнення податкових зобов'язань.

Сказане запишемо так:

$$BO_{\text{пдв.мп}} = \Pi_{\text{дог}} = MB + АКЦ + M + MЗ + \Pi_{\text{ін.}}$$

У свою чергу,

$$MB = C_{\text{контр.зед}} + Tr + PR + Стр + Бр + Ком + IB,$$

де $C_{\text{контр.зед}}$ – ціна товару, що імпортується, яка встановлюється згідно з контрактом зовнішньоекономічної діяльності;

Tr – транспортні витрати, що пов'язані з переміщенням товару з пункту, де умови контракту починаються, до пункту, де умови контракту закінчуються;

PR – навантажувальні та розвантажувальні роботи на шляху переміщенням товару з пункту, де умови контракту починаються, і до пункту, де умови контракту закінчуються;

Стр – страхування товару на шляху переміщенням товару з пункту, де умови контракту починаються, до пункту, де умови контракту закінчуються;

Бр і Ком – брокерські витрати і комісійні винагороди без сплати яких угода з придбання товару на товарній або іншій біржі (або придбання у посередника) виявилася б неможливою;

IB – вартість інтелектуальної власності, носієм якої є товар.

Сума мита (**M**) визначається одним із двох наступних способів:

1-й спосіб:

$$M = (MЗ + АКЦ) \times C_m(\%) : 100,$$

де $C_m(\%)$ – ставка мита у відсотках;

2-й спосіб:

$$M = C_{m(тв)} \times N : 100,$$

де $C_{m(тв)}$ – ставка мита у твердій сумі на одиницю товару. Призначається в євро/од.;

N – кількість завезеного товару, що вимірюється в натуральних показниках.

Ставка **M** у відсотках застосовується для товарів нестандартної якості, тобто, коли їхня назва нічого не говорить про споживчу вартість. Наприклад, меблі, риби цінних порід, шоколад і т.ін.

Ставка **M** у твердій сумі на одиницю товару застосовується для товарів стандартної якості, наприклад, тютюнові товари, алкогольна продукція, газ природний і т.д.

Митні збори (МЗ) визначаються у відсотках до М, ставки зборів устанавлюються Митним комітетом України. Вони диференційовані, залежать від товару, партії, транспортного засобу.

ПДВ, сплачений у день надходження товару на митницю, є і податковим зобов'язанням, і ПДВ до бюджету.

Однак на наступний податковий період сума ПДВ при ввозі розглядається як право на податковий кредит.

Основні елементи податкового обліку ПДВ. Для підтвердження права на податковий кредит застосовується *податкова накладна*. Дублює інформацію, що міститься в платіжних документах. Є документом постійного збереження в платника. Оформлюється або типографськими засобами, або на комп'ютері.

Через те, що платіжні документи знаходяться на підприємстві (у платника) тільки протягом місяця після здійснення операції, то після цього терміну неможливо знайти документальних підтверджень про здійснення операції. Цього недоліку немає в податковій накладній, саме тому вона використовується податковою інспекцією для спрощення процедури проведення зустрічних матеріальних перевірок.

Дата виникнення податкового зобов'язання визначається за принципом настання першої з двох можливих подій, що відбувається раніше іншої.

Дата виникнення права на податковий кредит також визначається за першою подією.

Податковий період. Для платників податку, для яких обсяг оподатковуваних операцій із продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік, що перевищує 7200 неоподатковуваних податком мінімумів доходу громадян, податковий (звітний) період складає один календарний місяць.

Платники податку, що мають обсяг операцій із продажу менше цієї суми, можуть застосовувати на власний вибір податковий період, що складає календарний місяць або квартал. Заяву про своє рішення за цим питанням платник податку подає до податкового органу за один місяць до початку календарного року.

Журнал обліку продажів являє собою документ стандартної форми, у якому, на підставі бухгалтерського обліку, ведеться реєстрація господарських операцій за якими виникає податкове зобов'язання. На його підставі розраховується сума податкового зобов'язання в цілому за податковий період.

Журнал обліку покупок – це документ стандартної форми, у якому, на підставі бухгалтерського обліку, ведеться реєстрація господарських операцій за якими виникає право на податковий кредит. На його підставі виявляється сума податкового кредиту в цілому за податковий період.

Декларація з ПДВ являє собою документ стандартної форми, у якому розраховується сума ПДВ, що підлягає сплаті за податковий період, та наводяться розрахунки сум ПДВ, фактично сплачених у податковий період.

Облік господарських операцій, при виконанні яких сплачений платником ПДВ не дає права на виникнення податкового кредиту з ПДВ. До таких операцій відносяться ті, що фінансуються за рахунок чистого прибутку. У цьому випадку сплачений платником ПДВ, що увійшов до складу ціни реалізації, не враховується як податковий кредит, а відноситься на валові витрати.

Питання для повторення

1. Суб'єкти й об'єкти сплати ПДВ. Види платників податків податку на додану вартість.
2. Об'єкт оподаткування ПДВ. Господарські операції, при яких ПДВ не платиться. Наведіть приклади.
3. Порядок обчислення бази оподаткування ПДВ усередині країни і при операціях імпорту. Наведіть приклади.
4. Види ставок ПДВ. Наведіть приклади.
5. Сплата ПДВ до бюджету і відшкодування його з бюджету: податкові зобов'язання і право на податковий кредит з ПДВ, їх сутність. Наведіть приклади.
6. Особливості відображення сплаченого ПДВ у платіжних документах. Наведіть приклади.
7. Особливості розрахунків взаємин платника з ПДВ при здійсненні експортно-імпортних операцій. Наведіть приклади.
8. Основні елементи податкового обліку ПДВ. Взаємозв'язок окремих елементів податкового обліку ПДВ.

7.2. Акцизний збір

Характерні властивості акцизного збору. Податково-правовою нормою даного податку є пакет документів у складі Декрету Кабінету

Міністрів України від 26.12.1992 р. «Про акцизний збір», а також серії законів України, кожний з яких визначає склад певної групи підакцизних товарів і встановлює диференційовані ставки акцизу на окремі товари цієї групи. Такими групами товарів є: спирт етиловий і алкогольна продукція, тютюн і тютюнові вироби, автомобілі та шини до них, інші підакцизні товари.

Декретом устанавлюється загальний механізм дії акцизного збору, принципи його обчислення і сплати. Закони визначають особливості сплати акцизу на окремі підакцизні товари.

Предметом оподаткування є високорентабельні й монопольні товари. Як правило, це товари не першої необхідності. Висока рентабельність їх склалася не завдяки виробникові, а через історичні та природні умови виробництва і споживання такого товару. Рентабельність настільки висока, що навіть після сплати акцизу виробник підакцизного товару дістає нормативний прибуток.

Підакцизні товари загального застосування можна поділити на дві групи – продовольчі (шоколад, кава, риба цінних порід, цукор, копченості м'ясні та ін.) і непродовольчі (теле- і радіоапаратура, прикраси з дорогоцінних металів і біжутерія, кришталь, порцеляна, фотоапарати та ін.).

Платниками акцизу є, як правило, продавці підакцизної продукції. Суб'єкти сплати акцизного збору є, як правило, покупці такої продукції.

Особливість сплати акцизного збору полягає в тому, що цей збір сплачується тільки тоді, коли виробник перший раз продає товар, тобто першому покупцю. При подальших продажах акциз не сплачується, але сума сплаченого збору входить до складу валових витрат.

Податковий період збору – три дні після продажу підакцизного товару. Отже, акцизний збір має бути сплачений до бюджету саме протягом цього терміну.

Характерною рисою цього податку є те, що ціна реалізації підакцизного товару має наступну структуру:

$$C_{\text{реал}} = B + П + АКЦ + ПДВ = C_{\text{опт}} + АКЦ + ПДВ,$$

де $C_{\text{опт}} = B + П$.

Платниками акцизного збору є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності – виробники підакцизних товарів (продукції);

2) суб'єкти підприємницької діяльності, що імпортують підакцизні товари (продукцію), а також громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, що ввозять (пересилають) предмети (товари) на митну територію України в кількості, що передбачена чинним законодавством;

3) переробники давальницької сировини, що одержали її для переробки в підакцизну продукцію.

Об'єктами оподаткування акцизного збору можуть бути:

1. Обороти від реалізації виготовлених в Україні підакцизних товарів (продукції). Під оборотами від реалізації розуміють вартість проданої підакцизної продукції. Ця вартість визначається в цінах, назовемо їх цінами реалізації, до яких акцизний збір включений. Даний вид об'єкта оподаткування застосовується у випадку, коли для товару встановлюється ставка акцизного збору за методом часткової ставки.

Поняття «обороты від реалізації» застосовується при продажу товарів усередині країни, якщо ці товари зроблені в Україні.

2. Кількість підакцизних товарів, ввезених на територію України. Цей об'єкт оподаткування застосовується для товарів, на які ставки акцизного збору встановлені у твердій ставці на одиницю товару. Розмір ставки встановлюється в євро на одиницю об'єкта оподаткування. Застосовується і для товарів, зроблених в Україні, і для товарів, імпортованих в Україну.

3. Митна вартість імпортованих товарів, придбаних за іноземну валюту. Застосовується при імпорті, якщо для визначеного товару неможливо установити ставку акцизного збору у твердій сумі на одиницю товару. При визначенні зазначеної вартості іноземна валюта перераховується в національну валюту України за курсом Національного банку України, що діє на день подання вантажної митної декларації.

Види ставок акцизного збору. Акцизний збір обчислюється:

а) за ставками у відсотках до обороту від реалізації:

- товарів, що реалізуються за вільними цінами, які установлені з урахуванням акцизного збору, але без податку на додану вартість;
- товарів (робіт і послуг), що ввозяться (вивозяться) на митну територію України, якщо ставки на цей товар встанов-

лені у відсотках до митної вартості – ставка діє у відсотках до митної вартості;

б) за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

Ставки у твердій сумі. На товари, зроблені в Україні, ставки у твердих сумах стягуються з двох груп товарів: алкогольних напоїв і спирту етилового, тютюну і тютюнових виробів.

Акцизний збір сплачується як сплата за акцизну марку. Вартість акцизної марки встановлюється в євро. Сума в євро визначається величиною акцизного збору на той чи інший вид товару. Сплата акцизного збору здійснюється в національній валюті України за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діє на перший день кварталу, протягом якого передбачається продаж підакцизного товару.

На товари, ввезені через межі митних кордонів України, ставка стягується:

а) для алкогольних напоїв, спирту етилового, тютюну і тютюнових виробів шляхом оплати акцизних марок. При цьому оплата акцизу здійснюється так само, як для продукції, виготовленої в Україні;

б) для інших товарів як ставки на одиницю кількості чи якості товару. Ставка встановлюється в євро. Оплата здійснюється в гривнях при оформленні вантажної митної декларації.

Особливості розрахунку акцизного збору при різних об'єктах оподаткування і різних ставках акцизного збору:

1. Якщо усередині країни продається товар, на який установлені ставки у відсотках до обороту від реалізації ($C_{акц}$), то сума акцизного збору розраховується так:

$$AKЦ = Ц_{дог} \times C_{акц} : 100.$$

2. Якщо усередині країни продається товар, на який установлені ставки у твердій сумі на одиницю підакцизного товару ($C_{акц.тв}$), то сума акцизного збору розраховується так:

$$AKЦ = C_{акц.тв} \times N.$$

Такий самий спосіб застосовується при імпорті, якщо для товару застосовується $C_{\text{акц.тв}}$.

3. Якщо товар увозиться (пересилається) у країну, а ставка акцизного збору на нього встановлена у відсотках до митної вартості, то сума акцизного збору розраховується так:

$$\text{АКЦ} = \text{МВ} \times C_{\text{акц}} : 100.$$

Визначення відпускної ціни, якої досить для одержання виробником планованого прибутку. При дії ставок у відсотках з обороту на товари, вироблені в Україні, може виникати питання, якого розміру має бути договірна ціна, щоб після сплати акцизного збору у підприємства залишився прибуток, що забезпечує нормативну його рентабельність.

Для розв'язання цієї задачі може бути рекомендована наступна формула:

$$C_{\text{дог. min}} = \frac{З + П}{1 - (C_{\text{акц}}) : 100},$$

де $C_{\text{дог. min}}$ – мінімально припустима відпускна ціна, одержання якої гарантує, що після сплати акцизного збору у виробника підакцизної продукції залишаться кошти для відшкодування витрат на виробництво і одержання бажаного прибутку;

C – собівартість продукції;

$П$ – прибуток підприємства, що залишається після сплати акцизу і відшкодування витрат на виробництво продукції.

Питання для повторення

1. Особливості акцизного збору, спільність і відмінність його від податку на додану вартість.
2. Платники і суб'єкти сплати акцизного збору.
3. Види об'єктів оподаткування акцизного збору.
4. Види ставок акцизного збору.
5. Розрахунки розміру акцизного збору.
6. Особливості сплати акцизного збору на товари, на які діють ставки акцизного збору у твердій сумі на одиницю товару.

7. Мінімально припустима вартість на підакцизний товар, для якого ставка акцизного збору встановлена у відсотках до обороту від реалізації.

8. Мито та інші митні платежі

8.1. Система митних платежів

Усі види митних платежів можуть бути розділені на дві групи.

I група – *основні*. Це обов'язкові платежі, що стягуються при перетинанні митного кордону.

До них відносяться:

- мито;
- митні збори;
- плата за збереження на митному складу.

II група – *додаткові*, тобто платежі за додатково надані послуги чи дії:

- митний супровід вантажів;
- збори за видачу ліцензій;
- плата за участь у митних аукціонах.

Сутність мита. Мито являє собою загальнодержавний податок, оскільки вводиться законами України і діє на всій її території. Воно є непрямим податком, тому що сплачується за рахунок споживача. Таким чином воно збільшує ціну товару, формуючи ціну реалізації. Сплачується негайно, тобто податковий період – миттєвий, можна сказати, що він складає один день. За економічною природою є мірою захисту внутрішнього товаровиробника (а також внутрішнього товароспоживача) від кон'юнктури зовнішнього ринку.

Митні збори характеризуються наступним особливостями:

- за економічною природою вони є засобом відшкодування витрат митниці, пов'язаних зі здійсненням митного огляду;
- за своєю господарською сутністю – госпрозрахунковими надходженнями на розрахунковий рахунок митниці;
- за податковою формою – різновидом обов'язкових платежів, що сплачуються в складі єдиного податку, що розраховується при перетинанні митного кордону України. Ставки митних зборів вводяться постановами Кабінету Міністрів України.

Об'єктом обкладання митом є предмети, що ввезені на територію України і вивозяться з цієї території.

Базою оподаткування митом є:

- або митна вартість, якщо ставки мита встановлені у відсотках до митної вартості;
- або кількість товару (чи його властивості), якщо ставки мита встановлені у твердій сумі на одиницю товару. Розмір цієї твердої суми визначається в євро. При цьому вартість з євро переводиться в гривню за курсом НБУ на дату оформлення вантажної митної декларації.

Митна вартість. Нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному обкладанню, ведеться на базі їх митної вартості, тобто ціни, що фактично сплачена чи підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України. При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також наступні фактичні витрати, якщо вони не включені до рахунка-фактури:

- на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження і страхування до пункту пересікання митного кордону України;
- комісійні й брокерські;
- плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, носієм якої є даний товар або інші предмети, яка повинна бути оплачена імпортером (експортером) прямо чи непрямо як умова їх ввозу (вивозу).

При явній невідповідності заявленої митної вартості товарів і інших предметів вартості, митні органи України визначають митну вартість послідовно на основі ціни на ідентичні товари та інші предмети, ціни на подібні товари та інші предмети, що діють у провідних країнах – експортерах зазначених товарів та інших предметів.

8.2. Види ставок на мито

Адвалерні – нараховуються у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, що обкладаються митом.

Специфічні – нараховуються у визначеному грошовому розмірі на одиницю товарів або інших властивостей, що обкладаються митом.

Комбіновані – поєднує ці два види митного оподаткування.

Установлення пільг і зміна ставок мита, у тому числі на предмети особистого користування, здійснюються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

Забороняється застосовувати інші види митних зборів, крім тих, що встановлені Законом.

За рівнем пільг ввізне мито диференціюється за наступними ознаками:

- до товарів й інших предметів, що надходять з держав, що утворюють разом з Україною митні союзи чи спеціальні митні зони. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму відповідно до міжнародних договорів за участю України, застосовуються *преференційні ставки ввізного мита*, передбачені Єдиним митним тарифом України;

- до товарів й інших предметів, що походять з держав чи економічних союзів, що користуються в Україні режимом найбільшого сприяння. Це означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн чи союзів мають пільги щодо мита, за винятком випадків, коли зазначене мито і пільги щодо нього встановлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України;

- щодо інших товарів та предметів застосовуються повні (загальні) ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України.

Тарифні преференції щодо ставок Єдиного митного тарифу України приймаються у вигляді:

- звільнення від обкладання митом;
- зниження ставок мита чи встановлення квот на преференційний ввіз щодо товарів та інших предметів, що походять із країн, що розвиваються, і користуються Загальною системою преференцій, знаходяться в обігу прикордонної торгівлі.

Залежно від розмаїтості критеріїв класифікації, існує безліч видів мита.

Якщо виходити з того, у якому напрямку товар перетинає митний кордон України, то існують види мита:

- ввізні;
- вивізні;
- транзитні.

Якщо виходити з тривалості терміну дії мита, можна назвати сезонне мито. Воно встановлюється на окремі товари та інші предмети на термін не більше чотирьох місяців.

Якщо за критерій взяти заходи захисту, що здійснюються митом, то застосовуються особливі різновиди мита.

Особливі види мита – це такі, котрі використовуються для врегулювання особливих зовнішньоекономічних відносин.

Зокрема, в окремих випадках, при ввозі на митну територію України, вивозі за межі цієї території товарів, незалежно від інших видів мита, може застосовуватися мито:

- спеціальне;
- антидемпінгове;
- компенсаційне.

Спеціальне мито застосовується:

- як захисний захід, якщо товари ввозяться на митну територію України в такій кількості чи на таких умовах, що завдають чи можуть завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних чи безпосередньо конкуруючих товарів;

- запобіжний захід щодо учасників зовнішньоекономічної діяльності, що підривають загальнодержавні інтереси у цій сфері,

- захід для припинення несумлінної конкуренції у випадках, що визначаються законами України;

- захід у відповідь на дискримінаційні дії і (або) недружні дії з боку іноземних держав проти України чи у відповідь на дії окремих країн і їх союзів, що обмежують здійснення законних прав і інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Ставка спеціального мита встановлюється в кожному окремому випадку.

Антидемпінгове мито застосовується у випадках:

- ввозу на митну територію України товарів за ціною, істотно нижчою їх конкурентної ціни в країні експорту на момент цього експорту, якщо такий ввіз завдає чи може завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних чи безпосередньо конкуруючих товарів чи перешкоджає організації чи розширенню виробництва подібних товарів в Україні;

- вивозу за межі митної території України товарів за ціною, істотно нижчою їх ціни інших експортерів на момент цього вивозу, якщо такий вивіз завдає чи може завдати шкоди загальнодержавним інтересам України.

Ставка антидемпінгового мита не може перевищувати різницю між конкурентною оптовою ціною об'єкта демпінгу в країні експорту на момент цього експорту і заявленою ціною при його ввозі на митну

територію України чи різницю між ціною об'єкта демпінгу з України і середньою ціною українського експорту подібних чи безпосередньо конкуруючих товарів на той самий період часу.

Компенсаційне мито застосовується у випадках:

- ввозу на митну територію України товарів, при виробництві чи експорті яких прямо чи непрямо використовувалася субсидія, якщо такий ввіз завдає чи може завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних чи безпосередньо конкуруючих товарів чи перешкоджає організації чи розширенню виробництва подібних товарів в Україні;

- вивозу за межі митної території України товарів, при виробництві чи експорті яких прямо чи непрямо використовувалася субсидія, якщо такий вивіз завдає чи може завдати шкоди державним інтересам України.

Ставка компенсаційного мита не може перевищувати виявленого розміру субсидій.

Процедура застосування спеціального, антидемпінгового і компенсаційного мита. Для установлення фактів, що дають підстави для застосування спеціального, антидемпінгового і компенсаційного мита, проводиться розслідування. Розслідування проводиться Міністерством зовнішньоекономічних зв'язків за заявою українських чи іноземних зацікавлених державних органів, підприємств, організацій, а також за ініціативою Митно-тарифної ради України.

Найважливішими стимулюючими функціями мита є механізм оподаткування при перетинанні спеціальних митних зон, а також умовно-безмитний ввіз (вивіз).

Обкладання митом при перетині границі спеціальних митних зон. Допускається безмитний ввіз і вивіз чи пільгове обкладання митом товарів, що:

- ввозяться в спеціальні митні зони на території України для кінцевого споживання в цих зонах;

- вивозяться зі спеціальних митних зон для споживання за межами митної території України і походять з цих зон;

- вивозяться зі спеціальних митних зон на митну територію України і походять з цих зон.

Розмір пільг, передбачених для цих цілей (тобто безмитного ввозу-вивозу), і порядок їх надання установлюються Верховною Радою України відповідно до законів України про спеціальні митні зони шляхом прийняття окремого закону для кожної з таких зон.

Умовно-безмитний ввіз і вивіз діє на товари та інші предмети, що тимчасово ввозяться на митну територію України і призначені до зворотного вивозу за її межі у встановлений термін у незмінному стані чи відремонтованому вигляді, а також товари та інші предмети, що тимчасово вивозяться за межі митної території України і призначені до зворотного ввозу на цю територію у встановлений термін у незмінному стані, пропускаються через митний кордон України без сплати мита.

Терміни умовно-безмитного ввозу і вивозу визначаються Митним кодексом України.

Питання для повторення

1. Які існують митні платежі?
2. У чому суттєва відмінність митних зборів від мита?
3. Що є базою оподаткування мита?
4. Перелічте види мита залежно від критеріїв їх класифікації.
5. Опишіть механізм дії митних зборів особливих видів.
6. Перевірте, як ви опанували наступні терміни і категорії: митні збори і мито; преференції; митна вартість; адвалерна, специфічна і комбінована ставки мита; спеціальне мито; антидемпінгове і компенсаційне мито; диференціація у встановленні ставок митних зборів; пільги митних зборів.

9. Місцеве оподаткування

9.1. Принципи побудови системи місцевих податків і зборів

Податково-правовою нормою місцевих податків і зборів є серія законодавчих і нормативних актів. До їх числа відноситься Закон України «Про систему оподаткування», Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори», щорічні Закони України про державні бюджети на черговий рік, а також постанови сесій рад народних депутатів про введення на підвідомчій території тих чи інших місцевих податків і зборів.

У Законі «Про систему оподаткування» визначається перелік місцевих податків і зборів. У Декреті «Про місцеві податки і збори» визначається механізм сплати кожного податку, граничні ставки за кожним, установлюється право вводити на місцях ті чи інші податки на

розсуд місцевих органів влади, а також право вводити будь-яку ставку, але не більше ліміту.

У законах України про державні бюджети на черговий рік визначається розподіл податків за тими чи іншими бюджетами.

Органи місцевого самоврядування самостійно встановлюють і визначають порядок сплати місцевих податків і зборів у рамках граничних ставок. Органи місцевого самоврядування у межах своєї компетенції мають право вводити пільгові податкові ставки, цілком скасовувати окремі місцеві податки і збори або звільняти від їх сплати визначені категорії платників, а також надавати відстрочки в сплаті місцевих податків і зборів.

Місцеві податки і збори сплачуються з різних джерел. Їх склад устанавлюється Законом України «Про систему оподаткування», а також Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори».

У першому з них указується, що джерела сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) устанавлюються відповідними законами про податки, збори (обов'язкові платежі). Отже джерела сплати місцевих податків і зборів мають бути визначені у відповідному Декреті. У ньому вказується два таких джерела. По-перше, це прибуток, що залишається в розпорядженні платника, але не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку. З цього джерела сплачується комунальний податок, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що направляється за кордон, збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, збір за право на проведення кіно- і телезйомок. По-друге, це собівартість, за рахунок якої сплачується податок на рекламу, готельний збір, ринковий збір, збір за паркування та ін.

9.2. Основні види місцевих податків і зборів

Комунальний податок. Платники – юридичні особи (за винятком бюджетних установ). Об'єкт оподаткування – річний фонд оплати праці, розрахований на основі мінімальної заробітної плати.

Гранична ставка – 10 відсотків річного фонду оплати праці. Фонд оплати праці визначається на підставі середньоспискової чисельності працівників. Основні форми первинної облікової документації для сплати податку: наказ про прийняття на роботу, особиста картка, наказ (розпорядження) про надання відпустки, таблиць обліку виходу на роботу, обліково-платіжні відомості.

До середньоспискової чисельності включаються тільки штатні працівники. Податок платиться щомісяця щодо умовного фонду оплати праці. Формула сплати:

$$П_{\text{ком}} = N_{\text{ср}} \times H_{\text{min}} \times 10 \ \%.$$

Податок з реклами. Об'єктом податку з реклами є вартість послуг за встановлення і розміщення реклами.

Платниками податку з реклами є юридичні особи і громадяни. Податок з реклами платиться з усіх видів оголошень і повідомлень, що передають інформацію з комерційною метою за допомогою засобів масової інформації, преси, телебачення, афіш, плакатів, рекламних щитів, інших технічних засобів, майна й одягу на вулицях, магістралях, площах, будинках, транспорті й в інших місцях.

Граничний розмір податку з реклами не повинен перевищувати 0,1 відсотки вартості послуг за розміщення одноразової реклами і 0,5 відсотки за розміщення реклами на тривалий час.

Готельний збір. Платниками готельного збору є особи, що проживають у готелях. Граничний розмір готельного збору не має перевищувати 20 відсотків добової вартості найманого житла (без додаткових послуг).

Ринковий збір – це плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих і відкритих столах, площадках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що утримується з юридичних осіб і громадян, що реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари.

Ринковий збір сплачується за кожний день торгівлі. Його граничний розмір не має перевищувати 20 відсотків мінімальної заробітної плати з громадян і трьох мінімальних заробітних плат для юридичних осіб у залежності від ринку, його територіального розміщення і виду продукції (товару).

Ринковий збір утримується працівниками ринку до початку реалізації продукції.

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі – це плата за оформлення і видачу дозволів на торгівлю в спеціально відведених для цього місцях. Нюанси цього збору: ринковий збір утримується за торгівлю тільки на ринку, збір за видачу дозволу – за торгівлю на інших спеціальних місцях, крім ринків.

Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів, лотерей. Платниками збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей є юридичні особи і громадяни.

Об'єктом оподаткування збору за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей є вартість заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів, виходячи з їх початкової ціни чи суми, на яку випускається лотерея.

Граничний розмір збору за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей не повинен перевищувати 0,1 відсотки вартості заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів чи від суми, на яку випускається лотерея.

Збір за право на проведення місцевих аукціонів і конкурсного розпродажу сплачується за три дні до їх проведення. Збір за право на проведення лотерей сплачується під час одержання дозволу на випуск лотереї.

Граничний розмір збору за право на проведення лотерей з кожного учасника не повинен перевищувати трьох неоподатковуваних податками мінімумів доходів громадян.

Збір за паркування автотранспорту. Платниками збору за паркування автотранспорту є юридичні особи і громадяни, що припаркують автомобілі в спеціально обладнаних чи відведених для цього місцях.

Ставка збору за паркування автотранспорту встановлюється з розрахунку за одну годину паркування, її граничний розмір не повинен перевищувати 3 відсотки неоподатковуваних податками мінімуму доходів громадян у спеціально обладнаних місцях або 1 відсоток у відведених місцях.

Збір за паркування автотранспорту платиться водіями на місці паркування.

Питання для повторення

1. Спробуйте графічно зобразити взаємозв'язок принципів побудови системи місцевих податків і зборів.
2. Схарактеризуйте (назвіть) елементи комунального податку.
3. Дайте характеристику (назвіть елементи) податку з реклами.
4. Дайте характеристику (назвіть елементи) наступних місцевих зборів: а) готельного збору; б) ринкового збору; в) збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі; г) збору за право проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів, лотерей; д) збору за паркування автотранспорту.

Розділ IV. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОBOB'ЯЗKOBOCТІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ

10. Способи сплати податків, які спрощують податкове виробництво

10.1. Фіксований та єдиний податок

У даний час у законодавстві України існує ряд нормативних актів, що спрощують процедуру сплати податків, і можуть сприяти зменшенню податкового навантаження. Такими документами є Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» (далі у цій главі – Закон), Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» (Декрет), а також Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» (Указ).

Фіксований податок. Відповідно до Декрету громадяни, що здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, мають право самостійно прийняти для себе спосіб оподаткування своїх доходів, в основі якого – сплата фіксованого податку. Право на виплату цього податку виникає після придбання патенту на сплату фіксованого податку. Такий документ можна придбати, якщо:

- у суб'єкта підприємництва не більше п'яти найманих працівників, включаючи членів його родини;
- валовий дохід такого громадянина за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, не перевищує семи тисяч неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян;
- громадянин здійснює підприємницьку діяльність із продажу товарів на ринку, і є платником ринкового збору. При цьому таким продажем не повинна бути торгівля лікєро-горілочаними і тютюновими виробами.

Розміри фіксованого податку встановлюються відповідною місцевою радою, в залежності від територіального розташування місця торгівлі, і не можуть бути менше 20 і більше 100 гривень за календарний місяць для громадян, що здійснюють підприємницьку діяльність самостійно.

Для одержання патенту на здійснення підприємницької діяльності на всій території України фіксований податок встановлюється в розмірі 100 гривень.

Якщо платник податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці чи членів його родини, розмір фіксованого податку збільшується на 50 відсотків за кожну особу. У такому разі платник фіксованого податку самостійно доплачує 50 відсотків фіксованого податку за кожну таку особу.

Доходи громадянина, що є платником фіксованого податку, не включаються до складу його сукупного оподаткованого податком доходу за підсумками звітного року. У випадку сплати фіксованого податку платник такого податку звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат.

Платник фіксованого податку (разом з особами, що знаходяться з ними в трудових відносинах, а також члени його родини, що беруть участь у підприємницькій діяльності), звільняються від сплати:

- нарахувань на фонд оплати праці;
- відрахувань і зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;
- податку на промисел;
- збору на обов'язкове соціальне страхування;
- збору до Фонду соціального захисту інвалідів;
- від придбання торгового патенту відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Єдиний податок, що сплачують юридичні особи. Суб'єкти підприємництва, що мають більші обороти, ніж платники фіксованого податку, також можуть використовувати систему сплати податків, що забезпечує спрощення податкового виробництва. Нею є спрощена система оподаткування, обліку і звітності малого підприємства. Вона застосовується суб'єктами підприємства, що мають статус як юридичної, так і фізичної особи.

До юридичних осіб, що мають право переходу на цю систему, відносяться суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми і форми власності, у яких річна середньоспискова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, а також обсяг обороту яких за рік не перевищує 1 млн гривень. У випадку переходу на таку систему, вони зобов'язані будуть одержувати виторг від реалізації тільки готівкою чи безготівковими коштами.

Середньоспискова чисельність працюючих для суб'єктів малого підприємництва визначається за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх його працівників, у тому числі тих, котрі працюють за договорами і сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відособлених підрозділів.

Виторгом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (і) у касу за здійснення операцій із продажу продукції (товарів робіт, послуг).

У випадку здійснення операції з продажу основних фондів виторгом від реалізації вважається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу.

Суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа, що перейшла на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку:

- 6 відсотків суми виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору. Така ставка діє для осіб, що продовжують залишатися платниками податку на додану вартість;
- 10 відсотків суми виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору. У цьому випадку податок на додану вартість включається до складу єдиного податку.

Сплата єдиного податку фізичною особою. Фізичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, мають право застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва за двох умов. По-перше, у трудових відносинах з ними, включаючи членів їхніх родин, знаходиться не більш 10 осіб. По-друге, якщо розмір виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у рік не перевищує 500 тис. гривень.

Суб'єкти малого підприємництва-фізичні особи мають право платити єдині податки тільки після придбання відповідного свідоцтва. Ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва-фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації в залежності від виду діяльності, і вона не може складати менше 20 і більше 200 гривень на місяць.

У випадку, якщо фізична особа-суб'єкт малого підприємництва здійснює кілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлені різні ставки єдиного податку, ним придбається одне свідоцтво і

сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки.

У випадку, якщо платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці чи за участю в підприємницькій діяльності членів його родини, ставка єдиного податку збільшується на 50 відсотків за кожну особу.

Суб'єкт підприємницької діяльності-фізична особа, що сплачує єдиний податок, звільняється від обов'язку нарахування, відрахування і перерахунку до державних цільових фондів зборів, пов'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, що знаходяться з ним у трудових відносинах, включаючи членів його родини.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що оподатковуються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого податком доходу за підсумками звітного року такого платника й осіб, що знаходяться з ним у трудових відносинах. Сплачена при цьому сума єдиного податку є остаточною і не включається до переліку загальних податкових зобов'язань ні самого платника податку, ні його найманих робітників (включаючи членів його родини, що беруть участь у підприємницькій діяльності).

Суб'єкт малого підприємництва, що сплачує єдиний податок, не є платником наступних видів податків і зборів (обов'язкових платежів):

- податку на додану вартість (крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків);
- податку на прибуток підприємств;
- податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб-суб'єктів малого підприємництва);
- плати (податку) за землю;
- збору на спеціальне використання природних ресурсів;
- збору до Державного інноваційного фонду;
- збору на обов'язкове соціальне страхування;
- відрахувань і зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;
- комунального податку;
- податку на промисел;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;
- внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів;

- внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення;
- плати за патенти відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Дія цього Указу не поширюється:

- на суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється чинність Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» у частині придбання спеціального патенту;
- довірчі суспільства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні і небанківські фінансові установи;
- суб'єктів підприємницької діяльності, якщо більше 25 відсотків їх статутного фонду належить юридичним особам, що не є суб'єктами малого підприємництва;
- фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними і тютюновими виробами, пально-мастильними матеріалами.

Юридичні особи, що перейшли на сплату єдиного податку, мають право перейти і на спрощену систему обліку і звітності, а також у них виникає право не використовувати касові апарати. Усе це набагато спрощує податкове виробництво.

10.2. Оптимізація єдиного податку

Вигідність використання спрощених систем оподаткування неоднозначна. З одного боку, їх застосування дозволяє набагато спростити податкове виробництво, і це не викликає сумніву. Однак скорочення кількості сплачених податків не завжди веде до скорочення загальної суми сплачених податків. Так, зокрема, виявлені економічні межі застосування єдиного податку юридичною особою. Єдиний податок доцільно застосовувати тільки в тому випадку, якщо створюється велика сума доданої вартості. Якщо ж ця сума незначна, то підприємець при єдиному податку сплачує податків на суму більшу, ніж без нього. Отже, вигода виникає тільки в двох випадках – або при високій трудомісткості виробничої діяльності підприємця, або коли виробничі витрати набагато менші виторгу від реалізації (тобто при високій рентабельності підприємництва). Важко уявити, що суб'єкт малого бізнесу може дозволити собі вид діяльності з високою трудоміст-

кістю (його госпрозрахунок цього не витримає). Залишається єдиний вихід – підвищувати ціни на свою продукцію. Отже, застосування єдиного податку орієнтує на збільшення цін, тобто знову виникає ситуація, що система оподаткування змушує домагатися росту рентабельності за будь-яку ціну.

Аналогічна ситуація характерна і для підприємця без права утворення юридичної особи. Якщо він буде платити своїм найманим працівникам заробітну плату по максимуму, то і податки на цю заробітну плату виявляться максимальними. Отже, у цій ситуації вигідніше перейти на сплату єдиного податку. Якщо заробітна плата найманих працівників буде мінімальною, то і нарахування на неї виявляться меншими. У цьому випадку вигідніше платити всі податки (замість єдиного).

Приклад розрахунку доцільності переходу на єдиний податок. Оцінку зменшення податкових впливів на юридичних осіб бажано почати безпосередньо з теоретичних умовиводів, що дозволять виявити внутрішні можливості Указу розв'язувати задачі, заради досягнення яких цей документ був прийнятий. З цією метою визначимо і зіставимо суми податків, що сплачуються гіпотетичним підприємством до переходу на сплату єдиного податку, з відповідними платежами в умовах застосування цього податку. Розрахунки зробимо в табл. 4. До цієї таблиці ми внесемо показники двох суб'єктів – підприємства **А** і **Б**. Вони відрізняються одне від одного кількістю створеної доданої вартості. Підприємство **А** може відбивати, наприклад, умови діяльності торговельного підприємства, що працює з мінімальною торговельною націнкою – близько 15 відсотків, і одержує незначний прибуток. Отже, сума створеної доданої вартості в нього мінімальна. Підприємство **Б** має можливість одержати більш високий прибуток. Отже, сума доданої вартості у нього набагато вища. Це теж може бути торговельним підприємством, але таким, що встановлює торговельну надбавку, принаймні, не менш 200 відсотків. Саме за цими критеріями можна сказати, що діяльність підприємства **А** більш трудомістка, ніж **Б**. В усьому іншому – і за обсягом обороту, і за витратами на оплату праці, що здійснюються за рахунок валових витрат – підприємства ідентичні.

Показники діяльності підприємства наведені, виходячи з умов оподаткування, які були чинним на рік введення Указу.

Таблиця 4

**Показники діяльності підприємств-юридичних осіб, що
приймають рішення про перехід до сплати єдиного податку
(умовні приклади)**

№ пор.	Показники		Підприємство	
			А	Б
1	2		3	4
1	Виторг від реалізації за рік (без ПДВ), тис. грн		950,0	950,0
2	Матеріальні витрати на придбання товарів, тис. грн		812,0	400,0
3	Витрати торгіві, пов'язані з реалізацією товарів, тис. грн		70,0	70,0
4	Взаємини з бюджетом з ПДВ, тис. грн	податкове зобов'язання	190,0	190,0
5		податковий кредит	162,4	80,0
6		ПДВ до бюджету	27,6	110,0
7	Прибуток підприємства: рядок 1 – (рядок 2 + рядок 3), тис. грн		68,0	480,0
8	Податок на прибуток: рядок 7 × 30 : 100, тис. грн		20,4	144,0
9	Витрати на заробітну плату, тис. грн		12,0	12,0
10	Середньоспискова чисельність працівників, чол.		10	10
11	Ставки інших податків і зборів, значення яких змінюються при переході на єдиний податок	до Державного інноваційного фонду, %	1,0	1,0
12		до Фонду соціального страхування, %	4,0	4,0
13		дорожній збір, %	0,6	0,6
14		комунальний податок, грн	1,7	1,7
15		Пенсійний фонд, %	32,0	32,0
16		до Фонду зайнятості, %	1,5	1,5
17	Податки, сплачені за ставками, зазначеними у рядках 11-16, тис. грн	до Державного інноваційного фонду, %	9,5	9,5
18		до Фонду соціального страхування, %	0,48	0,48
19		дорожній збір	5,7	5,7
20		комунальний податок	0,2	0,2
21		до Пенсійного фонду	3,84	3,84
22		до Фонду зайнятості	0,18	0,18
23	Разом сума податків, значення яких зміниться при єдиному податку, тис. грн		67,9	167,9

У табл. 4 ми показали обсяги податкових платежів без використання єдиного податку в двох подібних гіпотетичних підприємствах, що дістають різні обсяги доданої вартості. А що зміниться, якщо ці підприємства перейдуть на умови оподаткування єдиного податку? Розрахунки зробимо в табл. 5.

Таблиця 5

Характеристика змін податкового впливу, що виникає при використанні єдиного податку платником-юридичною особою

№ пор.	Найменування податку (за переліком, що змінюється при переході на єдиний податок)	Сплата податків при використанні моделі оподаткування					
		без єдиного податку		зі застосуванням єдиного податку за такою ставкою, %			
				6		10	
		А	Б	А	Б	А	Б
1	2	3	4	5	6	7	8
1	ПДВ	27,6	110,0	27,6	110,0	–	–
2	Податок на прибуток	20,4	144,0	–	–	–	–
3	До Державного інноваційного фонду	9,5	9,5	–	–	–	–
4	До фонду обов'язкового соціального страхування	0,48	0,48	–	–	–	–
5	Дорожній збір	5,7	5,7	–	–	–	–
6	Комунальний податок	0,2	0,2	–	–	–	–
7	До Пенсійного фонду	3,84	3,84	–	–	–	–
8	До Фонду зайнятості	0,18	0,18	–	–	–	–
9	Єдиний податок (950 × Сеп : 100)	–	–	57,0	57,0	95,0	95,0
10	Разом	67,9	273,9	84,6	167,	95,0	95,0

Примітка: виторг від реалізації за рік (без ПДВ) – 950 тис. грн

Проведене дослідження показує, що якщо юридична особа здійснює діяльність з низькою рентабельністю, то застосування єдиного податку недоцільно. Більш того, воно шкідливе, оскільки оподаткування не зменшується, а зростає. Безумовно, можна припустити, що існує деякий оптимальний показник рентабельності виробництва, при якому можна домогтися найменших податкових платежів. Однак це положення оптимальності виявиться хитливим, оскільки зі зниженням рентабельності (що цілком ймовірно в умовах ринкової кон'юнктури, що постійно змінюється) почнуть зростати виробничі витрати.

У цій ситуації різко зростає значення податкового планування. Адже тільки при цьому виді фінансово-економічної роботи на підприємстві стає можливим визначити – при яких інтервалах зміни ринкової кон'юнктури і зниження рівня рентабельності доцільно користатися єдиним податком.

Питання для повторення

1. У чому сутність спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності для суб'єктів підприємництва?
2. Опишіть особливості застосування оподаткування за методом сплати фіксованого податку.
3. Опишіть особливості застосування оподаткування за методом сплати єдиного податку.
4. Платники фіксованого і єдиного податків.
5. Об'єкти оподаткування фіксованого і єдиного податків.
6. Ставки фіксованого і єдиного податків.
7. Податкові пільги фіксованого і єдиного податків.
8. Числення і сплата фіксованого і єдиного податків.
9. Оптимізація застосування спрощених систем оподаткування.

11. Податкове планування

11.1. Загальні положення

Вивчення даної теми необхідне для того, щоб продемонструвати студентам важливість володіння знаннями у сфері теорії і практики оподаткування для планування фінансових показників на макро- і мікроекономічному рівнях управління економікою країни і підприємств. Вона є однією з завершальних тем курсу і необхідна для того, щоб ще раз, з погляду нового для студентів аспекту, підкреслити практичну важливість курсу «Податкова система».

Податкове планування (особливо стосовно підприємств) найчастіше є основним напрямком діяльності консалтингових компаній. Виконання робіт з використанням знань за цією темою розглядається як комерційна діяльність, тому конкретна література за цією темою практично не видається, особливо в Україні. Проте, бажана інформація все-таки існує. У даній темі розглядається склад такої інформації

й описується її використання для оподаткування і бухгалтерського обліку.

Багато функцій, що виконують фінансисти підприємств, пов'язані з розв'язанням двох задач: як уникнути штрафів при сплаті податків, і зменшити витрати підприємства на сплату податків. До розв'язання першої студенти виявляються підготовленими після вивчення попередніх тем курсу, де вивчається механізм найважливіших податків. У даній темі розглядаються операції, спрямовані на виконання другої задачі.

Сутність, суб'єкти і зміст податкового планування. На підприємствах, в установах і організаціях існує певна категорія працівників, метою діяльності яких є визначення суми податкових платежів, що мають бути в черговий податковий період. Така діяльність цих осіб є податковим плануванням.

У залежності від напрямку руху податкових платежів необхідно розрізняти і види податкового планування. Якщо плануються суми податкових платежів, які повинні бути сплачені підприємствами до державного і місцевих бюджетів, а також до позабюджетних фондів, то варто говорити про мікроекономічне податкове планування, тобто про податкове планування на підприємстві. Якщо ж розраховуються суми податків, що мають надійти до цих бюджетів і фондів, то говорять про макроекономічне податкове планування.

Звідси можна вивести зміст макроекономічного податкового планування. Ним є розробка прогнозного плану надходження податкових платежів до бюджетів і фондів у розрізі держави, окремих її регіонів, міст і районів, а також прогнозного плану податкових платежів від кожного окремого платника (чи групи платників). Метою макроекономічному податкового планування є розробка заходів, що забезпечують надходження необхідних податкових платежів до бюджетів і фондів. Суб'єктами такого планування є державні органи, що несуть відповідальність за формування дохідної частини різних бюджетів. У першу чергу, це Міністерство фінансів, Міністерство економіки, Державна податкова адміністрація. Крім того, до цієї діяльності залучається і Державне казначейство, що формує плани дохідних частин бюджетів усіх рівнів.

Змістом мікроекономічного податкового планування є визначення суми податків, що окремий платник повинен сплатити до бюджету. Податкове планування на мікрорівні – це складова фінансово-

го планування. Сплачені чи які мають бути сплачені податки є витратами підприємства. Тому суб'єкт підприємництва розраховує суми прямих і непрямих податків стосовно конкретної угоди чи проекту в залежності від різних правових форм її реалізації. Таким чином виявляється, що, з погляду підприємця, податкові платежі є підприємницькими витратами. І оскільки вони є витратами, то метою такого планування є зменшення цих витрат. Суб'єктами мікроекономічного податкового планування є платники податків або особи, що діють за їх дорученням (консалтингові й аудиторські фірми, окремі фахівці).

Передумови податкового планування на підприємстві. Для практичних працівників часто виникає питання – чи можна взагалі здійснювати податкове планування на підприємстві. На таке питання можна відповідати цілком позитивно, тому що існує цілий ряд передумов до цього.

По-перше, більшістю нормативних документів (законами, положеннями і т.ін.) передбачені різні пільги й альтернативні методи ведення бухгалтерського обліку тих чи інших витрат, що дозволяють скоротити податкові зобов'язання. Найчастіше законодавство передбачає різні податкові пільги для платників, що мають або певний юридичний статус, або певне місце реєстрації, або певну організаційно-правову форму діяльності. Мистецтво податкового планування зводиться до таких організаційних змін на підприємстві, щоб характер його діяльності забезпечував можливість застосування пільгового оподаткування.

По-друге, в українському законодавстві існують колізії і недоробки нормативних законодавчих актів. Вони виявляються в тім, що різні нормативні документи по-різному роз'яснюють механізм того самого податку. І платники вибирають таке з тлумачень, що для них більш вигідне. Таке податкове планування дозволяє надалі досить успішно заперечувати в судовому порядку претензії податкових органів до обраної податкової політики. Це не розглядається як кримінально карне відхилення від оподаткування.

Користуючись такими передумовами, підприємства здійснюють чи оптимізацію, чи мінімізацію оподаткування.

У практичній діяльності дуже важливо визначити, наскільки глибоко необхідно проводити податкове планування на підприємстві, тобто до якої міри необхідно забезпечувати скорочення податків, що

сплачуються. У цьому розумінні застосовуються два терміни – оптимізація і мінімізація податків.

Більшістю практичних працівників визнається, що оптимізація проводиться для максимального законного зниження податків. Однак зміст терміна «максимальне законне зниження податків» має двояке тлумачення. Якщо це зниження здійснюється на основі діючих податкових пільг, то зусилля дійсно повинні бути спрямовані на мінімізацію. Якщо ж мінімізація здійснюється на основі колізій нормативних документів, то варто говорити про те, що платнику потрібна оптимізація. Застосування такого способу у великих масштабах може викликати протидію всього державного апарату проти окремого суб'єкта господарювання. Це зробить неможливою подальшу діяльність платника.

Істотною передумовою податкового планування є також і його ефективність. Справа в тім, що витрати на глибоке і всебічне податкове планування дуже істотні. Тому необхідно співвідносити витрати на його проведення з економією податкових платежів.

Початковою стадією податкового планування є вимірювання фінансового тиску, який чинна податкова система справляє на економіку підприємства. При цьому чим більшим виявляється такий податковий тиск, тим скоріше необхідно приймати заходів щодо удосконалення податкового планування на підприємстві.

11.2. Оцінка податкового впливу на платника податків як передумова податкового планування

Оцінка податкового тиску на юридичну особу. Принциповим, тобто узагальнюючим, показником оцінки податкового тягара відносно конкретного підприємства-платника може бути коефіцієнт податкового тягара. Його слід розраховувати за формулою:

$$K_{\text{пт}} = \Pi : B_{\text{зс}},$$

де $K_{\text{пт}}$ – коефіцієнт податкового тягара на платника-юридичну особу;

Π – загальна сума податків, сплачених цією особою.

$B_{\text{зс}}$ – знов створена вартість, що виникла завдяки діяльності суб'єкта підприємництва (далі – підприємства).

Необхідно врахувати, що до суми Π включаються всі податки, що сплачуються як за рахунок коштів юридичної особи, так і за ра-

хунок доходів найманих робітників-фізичних осіб, що працюють у юридичної особи. Вона складається з усіх податків, незалежно від джерела їхніх виплат – або з валових витрат, або з виторгу від реалізації продукції, або за рахунок прибутку після сплати податків. До неї включається прибутковий податок та інші нарахування на заробітну плату фізичних осіб.

Можна вважати, що знов створена вартість (відносно підприємства) складається з двох елементів: витрат на оплату праці та прибутку. Виходячи з цього, можна більш докладно обґрунтувати спосіб визначення розміру знов створеної вартості на підприємстві.

По-перше, можна досить точно визначити загальну суму прибутку підприємства (позначимо цей показник – Π_p). Показник, що цікавить нас, необхідно розраховувати як різницю між виторгом від реалізації товарів, робіт, послуг (ДР) і витратами на випуск і реалізацію (ВР). Значення показників ДР і ВР слід розраховувати не так, як зазначено в законі про оподаткування прибутку. Величина ДР – це вся сума доходів підприємства, включаючи і податки, що входять до складу ціни або тарифів. До суми ВР не включаються податки, що сплачуються за рахунок витрат виробництва (наприклад, відрахування до пенсійного фонду, фонду соціального страхування, інноваційного фонду, дорожнього фонду і т.д., назовемо їх $\Pi_{\text{ВВ}}$):

$$\Pi_p = \text{ДР} - (\text{ВР} - \Pi_{\text{ВВ}}).$$

По-друге, також досить точно можна визначити витрати на оплату праці (В_n). До цього показника необхідно відносити тільки ті витрати, що нині відносяться на валові витрати як заробітна плата, що виплачується за рахунок відрядних розцінок, погодинних ставок, штатних окладів, премій за рахунок фонду заробітної плати. Витрати на преміювання за рахунок прибутку, природно, до складу В_n включати не слід.

Враховуючи все вищезазначене, формулу можна записати так:

$$K_{\text{пт}} = \Pi : \text{В}_{\text{зс}} = \Pi : (\Pi_p + P_T) = \Pi : (\text{ДР} - (\text{ВР} - \Pi_{\text{ВВ}} + \text{В}_n)).$$

Для використання цієї формули необхідні показники, які можна одержати двома шляхами: або здійснювати збір показників первинного обліку кожного конкретного підприємства, або користуватися показниками річного бухгалтерського обліку підприємства. Перший

шлях більш прийнятний, оскільки забезпечує більш високу точність розрахунків. Однак він і більш трудомісткий, а також неможливий без санкцій керівника підприємства, тому що первинні дані – це комерційна інформація.

Показник $K_{пт}$ має бути також доповнений ще одним вимірником, який нівелював би вплив розміру витрат з оплати праці на розмір показника податкового тягаря. Чим більше у підприємства можливостей збільшити заробітну плату своїм працівникам, тим більшим виявляється значення $K_{пт}$. Таким додатковим показником може бути частка отриманого підприємством прибутку, що направляється на сплату податків.

Податковий тиск на фізичну особу без права утворення фізичної особи можна вимірювати як співвідношення суми податків ($\Pi_{спд}$), що сплачуються підприємцем з його доходів, до розміру знов створеної вартості ($V_{зс.спд}$), що виникла завдяки діяльності підприємця. Розрахунки здійснюємо згідно з формулою:

$$K_{пт.спд} = \Pi_{спд} : V_{зс.спд} \cdot$$

Однак для суб'єктів підприємницької діяльності без права утворення юридичної особи (далі – підприємець) процедура оцінки податкового тягаря трохи змінюється. Це пояснюється тим, що для оцінки діяльності підприємця використовується поняття «дохід».

Показник $V_{зс.спд}$ – це загальна сума доходів, що підлягає обкладанню податками з доходів підприємця як фізичної особи. Можна вважати, що цей елемент являє собою знов створену вартість, що виникла в процесі діяльності підприємця.

Податки з підприємця ($\Pi_{спд}$) складаються з двох елементів: податки, що сплачуються як суб'єктом підприємницької діяльності, податки як з фізичної особи, що сплачуються і самим підприємцем, і особами, що працюють у нього. До першого відносять: податок на додану вартість, акцизний збір і мито та інші загальнодержавні і місцеві податки (назвемо їх підприємницькими податками), а також збори на соціальне забезпечення, утримане з заробітної плати працівників за наймом (назвемо їх підприємницькими податками). До другого відносять податки з підприємця і його працівників за наймом як фізичних осіб.

Розрахунок знов створеної вартості необхідно розпочати з розрахунку оподаткованого податками підприємницького доходу ($V_{зс.спд}$):

$$V_{\text{зс.спд}} = O_p - VM,$$

де O_p – оборот від реалізації товарів, робіт, послуг підприємця в цінах, що включає всі непрямі податки (типу акцизного збору, митних зборів і т.ін.);

VM – витрати підприємця, що не обкладаються податком, на його доходи і прирівнюються відповідно до податкового законодавства до матеріальних витрат.

Можна вважати, що $V_{\text{зс.спд}}$ – це і є знов створена вартість. Однак до матеріальних витрат включаються також витрати на оплату праці працівників за наймом, нарахування на цю заробітну плату, ПДВ, сплачений при здійсненні матеріальних витрат. Таким чином:

$$V_{\text{зс.спд}} = V_p - (VM - ЗП_p - ПК),$$

де $ЗП_p$ – витрати на заробітну плату працівників за наймом з урахуванням нарахувань;

$ПК$ – сума податкового кредиту з ПДВ, право на що виникло при здійсненні підприємцем матеріальних витрат. Цей показник враховується тому, що він включається до VM , але фактично є авансованою частиною знов створеної вартості, спрямованої на оплату вхідного ПДВ.

Крім того, для аналізу нам необхідно розділити $V_{\text{зс.спд}}$ на дві складові: витрати на оплату праці (власної праці підприємця, а також праці його працівників за наймом); сума доходу, що є джерелом сплати всіх податків підприємця.

Оцінка податкового тиску на фізичну особу, яка є платником усіх податків. До оцінки податкового тягаря необхідно підходити не тільки з позицій підприємницької особи (тобто визначати частку її доходів, що сплачуються на податки), але важливо оцінити соціальну складову поняття «податкове навантаження». Тобто необхідно врахувати наскільки соціально справедливими є суми податкових платежів. Така оцінка податкового впливу виникає в людини, коли вона зіставляє свій чистий (після сплати податків) дохід із сумою цих сплачених податків. Показником такої соціальної оцінки рівня податкового тягаря може бути наступна принципова (тобто безвідносно до особи, що оцінює соціальний вплив податків) формула:

$$K_{\text{бф}} = P_{\text{ф}} : D_{\text{ч}},$$

де $P_{\text{ф}}$ – загальна сума податків, сплачених платником;

$D_{\text{ч}}$ – чистий (після сплати податків) дохід платника податків.

Цей показник показує, яка сума сплачених податків приходить на кожну гривню чистого доходу. Якщо таку соціальну оцінку оподаткування спробує здійснити юридична особа, то її доведеться зіставити суму сплачених податків із сумою витрат на заробітну плату. Дослідження ступеня податкового тягара на деяких підприємствах показує, що нарахування заробітної плати на одну гривню супроводжується сплатою податків на 1,14-3,82 гривні.

Для юридичних осіб може бути рекомендоване зіставлення сплаченого прибутку з розміром суми прибутку, що залишається на підприємстві після сплати податків. Окремі дослідження показують, що на деяких підприємствах цей показник коливався в діапазоні 3-10 гривень податків на 1 гривню прибутку, що залишається підприємству.

Якщо ж таку оцінку зробити для підприємця, то ми будемо співвідносити суму чистої (після сплати податків) заробітної плати із сумою сплачених податків. Цей показник складає, іноді 2,55 гривні сплачених податків на 1 гривню отриманої підприємцем чистої заробітної плати. Слід зазначити, що цей показник податкового тягара для підприємця є абсолютним, оскільки з чистої зарплати підприємець витрачає гроші і на власне споживання, і на розширення своєї діяльності.

Соціальну оцінку податкового тягара можна одержати, якщо зіставити податки, що працівник фактично сплачує за рахунок засобів, що направляються підприємцем на оплату праці працівника за наймом, з розміром цих засобів. Назвемо цей показник «коефіцієнт податкового навантаження витрат на оплату праці» ($K_{\text{нз}}$)

$$K_{\text{нз}} = P_{\text{ф}} : B_{\text{зп}}.$$

Витрати підприємця ($B_{\text{зп}}$) на виплату заробітної плати складаються із заробітної плати, нарахованої працівникам за наймом ($ЗП_{\text{нар}}$), а також зборів до пенсійного фонду і фонду соціального страхування, які стягуються з цієї нарахованої заробітної плати за ставками, відповідно, $З_{\text{пю}}$ та $З_{\text{сю}}$.

За рахунок нарахованої заробітної плати працівник сплачує прибутковий податок (ПП), збори з фізичної особи до пенсійного фонду, фонду соціального страхування на випадок можливого безробіття.

Вищесказане запишемо так:

$$P_{\text{ф}} = \text{ПП} + Z_{\text{пю}} + Z_{\text{сю}} + Z_{\text{пф}} + Z_{\text{сф}};$$

$$V_{\text{зп}} = Z_{\text{П}_{\text{нар}}} + Z_{\text{пю}} + Z_{\text{сю}},$$

- де $P_{\text{ф}}$ – податки, що сплачуються у зв'язку з нарахуванням та сплатою заробітної плати;
- $Z_{\text{сю}}$ – збори на пенсійне страхування, що сплачує суб'єкт підприємництва за рахунок підприємницьких витрат;
- $Z_{\text{пф}}$ – збори на пенсійне страхування, що сплачує фізична особа за рахунок власного доходу;
- $Z_{\text{сф}}$ – аналогічно, збори на соціальне страхування за рахунок власного доходу фізичної особи.

11.3. Механізм податкового планування на підприємстві

Податкове планування на підприємстві починається з пошуку господарських операцій, при яких виникають податкові пільги. Якщо класифікувати всі господарські операції за цим критерієм, то їх можна об'єднати в наступні дві групи: пільги оподаткування внутрішнього і зовнішнього характеру.

Пільги внутрішнього характеру – це такі, котрі прямо і безпосередньо передбачені податковим законодавством чи нормативними фінансовими документами для даного підприємства. Вони можуть бути застосовані підприємством у рамках тих організаційних форм, у яких здійснюється його діяльність.

Пільги зовнішнього характеру це такі, котрі будуть виникати, якщо організаційні форми діяльності підприємства будуть змінюватися так, що в підприємства з'явиться право використовувати законні пільги.

Отже спроби застосувати внутрішні податкові пільги є змістом внутрішнього податкового планування. Аналогічно, пошук пільг зовнішнього характеру – зовнішнє податкове планування.

Внутрішнє податкове планування здійснюється в наступній послідовності. Спочатку виявляються податкові пільги, що можуть бути використані платником. При цьому для кожного з податків, що займає найбільший обсяг платежів, доцільно скласти реєстр таких пільг і регулярно його поновлювати.

Потім необхідно вибрати й обґрунтувати облікову політику підприємства. Така робота виконується один раз на фінансовий рік. Прикладами вибору такої облікової політики можуть бути:

- а) застосування прискореної амортизації;
- б) вибір методу оцінки вартості матеріальних запасів у незавершеному виробництві, на складі готової продукції, переданих для реалізації (наприклад, ФІФО, ЛІФО, ціни продажів і т.д.). Міри, що відповідають цим прикладам, дозволять уплинути на валові витрати і змінити податкове зобов'язання за податком на прибуток.

Далі необхідна розробка контрактних схем здійснення господарських операцій. Необхідність їх полягає у тім, що податкове законодавство може вводити підвищені ставки для визначених операцій. Отже діяльність має здійснюватися так, щоб господарські дії не підпадали під визначення тієї операції, для якої діють підвищені ставки.

При цьому важливо також розробляти графік надходження і витрат фінансових і товарних потоків. Це дозволить оптимізувати податковий режим при здійсненні конкретної угоди.

Зовнішнє планування включає наступні етапи. По-перше, виробляється вибір місця реєстрації (території юрисдикції). У визначених місцях розмір податкових ставок може бути набагато менший, ніж в інших. Такою територією не обов'язково має бути офшорна зона. Іноді досить і вільної економічної зони (скажімо, Донецька чи Маріупольська в Донецькій області).

По-друге, бажано оптимізувати склад засновників і частки акціонерного капіталу. Участь іноземного капіталу дозволяє використувати пільги, що введені для підприємств з іноземними інвестиціями. Важливо також визначити ступінь участі державного майна. Так, наприклад, якщо в статутному фонді підприємства державі належить більше 25 відсотків, то це може обмежити можливість залучення великих іноземних кредитів.

Залежно від заходів для організації податкового планування, його прийнято поділяти на поточне і стратегічне податкове планування.

Поточне включає наступні роботи:

- щотижневий моніторинг нормативних правових актів і коментарів фахівців;
- складання прогнозів податкових відносин з бюджетами, що виникають при здійсненні поточних планованих угод;
- складання балансу руху коштів з урахуванням виникнення податкових зобов'язань;
- дослідження можливості і прогноз причин різких змін від запланованих показників, що може бути викликано змінами в податковому законодавстві.

Для виконання поточного податкового планування знадобляться:

1. Експертні правові системи, що мають поновлюватись не рідше рази на місяць.

2. Бази даних за податковою тематикою, які можна сформувати самостійно, використовуючи: а) джерела із засобів масової інформації; б) Інтернет; в) відповіді на запити до Державної податкової адміністрації України, Міністерство Фінансів України і т.ін.; г) спеціальну літературу.

3. Консультації експертів консалтингових компаній (з потреби).

Стратегічне податкове планування містить наступні етапи і роботи:

- обов'язковий огляд проектних пакетів нормативних правових актів і прогноз можливого розвитку подій;
- огляд і прогноз звичаїв ділового обігу і судової практики;
- складання прогнозів податкових зобов'язань організації, у тому числі при настанні форс-мажорних обставин;
- розробка варіантів схем управління фінансовими, документарними і товарними потоками, при яких виникає право на використання податкових пільг;
- складання балансу руху податкових, фінансових і комерційних зобов'язань організації;
- оцінка ризиків різних програм дій, пророблення варіантів можливих причин різких відхилень від розрахункових показників діяльності підприємства;
- розробка прогнозу ефективності застосовуваних заходів.

Макроекономічне податкове планування. Яке практичне значення має це питання? З одного боку, деякі з нинішніх студентів можуть опинитися в державних фінансових структурах, і без розв'язання цих задач не обійтися. З іншого (для працівників підприємства) – отримані знання будуть застереженням від занадто старанного податкового планування, заснованого на протиріччях податкових законів.

Результатами макроекономічного податкового планування є розроблення плану дохідної частини державного і місцевого бюджетів, а також різних позабюджетних фондів. Від її якості залежить результативність касового виконання зазначених бюджетів, а саме, процесу збору й акумулювання податків, зборів та інших платежів до бюджетів, а також процесу фінансування витрат бюджетними організаціями й установами. Органом, що управляє касовим виконанням бюджетів, є Державне казначейство України.

Податкове планування здійснюється на базі попередньо складеного документа «Основні прогностичні макроекономічні показники економічного і соціального розвитку України на черговий бюджетний рік». Він містить наступні планові показники: обсяг валового внутрішнього продукту, національний дохід, зведений баланс фінансових ресурсів, баланс доходів і витрат населення, платіжний баланс, валютний план. Його розробляють провідні економічні міністерства і відомства, у тому числі Державна податкова адміністрація України. Цей документ використовують міністерства і відомства, а також органи місцевого самоврядування.

Міністерства і відомства розробляють відомчі прогнози податкових надходжень, з деталізацією аж до кожного платника.

Органи місцевого самоврядування складають аналогічні прогнози, але в розрізі окремого регіону (тобто з деталізацією кожного платника, що підлягає певному органу самоврядування).

Відомості про прогностичні платежі від кожного платника направляються до органів Державного казначейства України. Вони групуються за територіальною ознакою. Таким чином розв'язуються дві практичні задачі. По-перше, кожен платник прикріплюється до визначеного уповноваженого банку, через який будуть здійснюватися податкові платежі. Так розробляються списки платників податків, що будуть здійснювати платежі до бюджету через визначені уповноважені банки, а також плановані обсяги податкових платежів від цих

платників. По-друге, територіальні органи Державного казначейства України розробляють прогнози податкових надходжень по території.

Питання для повторення

1. Сутність і зміст податкового планування.
2. Спільність і розходження макро- і мікроекономічного податкового планування.
3. Чим визначається можливість і необхідність податкового планування на підприємстві?
4. Опишіть механізм податкового планування на підприємстві.
5. Поясніть терміни: внутрішнє і зовнішнє, тактичне і стратегічне податкове планування на підприємствах.
6. Опишіть механізм і основні етапи макроекономічного податкового планування.

12. Усунення подвійного оподаткування

12.1. Поняття, види і визначення подвійного оподаткування

Подвійне оподаткування виникає щодо суб'єкта господарювання, якщо його діяльність здійснюється на декількох адміністративно-територіальних одиницях. І при цьому на кожній з них діє відособлена податкова система. Як правило, ці податкові системи не взаємозв'язані, отже виникають податкові колізії (тобто на окремій податковій території різні податкові норми вступають у протиріччя). У такій ситуації в платника у той самий податковий період може виникнути той самий об'єкт оподаткування, тобто – аналогічне податкове зобов'язання.

Виходячи з вищесказаного, критерієм подвійного оподаткування варто вважати однаковість наступних найважливіших елементів податку, що діють на різних податкових територіях: об'єкт оподаткування, суб'єкт оподаткування, податковий період, назва податкового платежу.

Подвійне оподаткування виникає при дії податків одного виду (наприклад, тільки прямих чи тільки непрямих податків). Не відомі ситуації, щоб об'єкт виникнення податкових колізій відносився до різ-

них типів податків (прямих і непрямих). Тому в міжнародній практиці цей податковий феномен виникає, як правило, при оподаткуванні доходів і майна фізичних і юридичних осіб. Так, наприклад, в Україні платником прибуткового податку є особа, що постійно в ній проживає, не залежно від того, у якій країні виник дохід. У Франції об'єктом оподаткування цього податку є усі доходи, що виникли у країні, не залежно від місця проживання платника. Отже громадянин України, що продав товар у Франції, має платити прибутковий податок з доходу від цього продажу двічі – як за французькими, так і за українськими нормами.

У теорії і на практиці вироблена визначена класифікація видів подвійного оподаткування. При цьому найчастіше говорять про наступні його види: внутрішнє (у країнах, де однакові податки стягуються в різних адміністративно-територіальних одиницях), зовнішнє (міжнародне) (коли зіштовхуються національні податкові норми у визначенні об'єкта оподаткування і платника).

Для сучасної податкової системи України актуальним є усунення подвійного оподаткування, коли різними податковими територіями є держави. У цих випадках можна говорити про міжнародне подвійне оподаткування. І в цьому напрямку на практиці ужито заходів: прийнята велика кількість міжнародних договорів, угод і норм щодо усунення подвійного оподаткування. Однак, якщо податкова система України зміниться в напрямку її федералізації (наприклад, як системи оподаткування в Російській федерації, США, Швеції), то доведеться вирішувати проблему усунення подвійного оподаткування й усередині української держави. Отже вже сьогодні необхідно здійснювати всебічні теоретичні дослідження зазначеної проблеми.

Оскільки в Україні не застосовується федералізація сплати податків, проблема внутрішнього подвійного оподаткування виявляється в консолідованому способі сплати податків. Це виражається в тому, що необхідність у сплаті податків виникає в одній податковій території, а податкові платежі надходять до іншої податкової території. Таку ситуацію маємо, зокрема, коли головне підприємство знаходиться в одній області, а його філії, представництва та інші відособлено розташовані структури, що не мають статусу юридичної самостійності – в інших. Це характерно, наприклад, для міста Донецька, де більше половини суб'єктів господарювання є усілякими філіями від підприємств в інших областях.

На території Ворошиловського району знаходиться 12 підприємств у статусі головної структури, що мають філії на територіях інших районів, міст і областей. Вони забезпечили за 9 місяців 2001 року сплату податку на прибуток у розмірі 6 872 000 грн. У районі є також 38 підприємств у статусі філій від головних, розташованих поза районом. Частина з цих філій сплатили в районі податок на прибуток 2 892 000 грн, а інша частина передали сплату податку на прибуток своїм головним структурам у розмірі 38 000 грн.

Чинною в Україні бюджетною системою передбачається, що бюджети територій формуються за рахунок частини податків, що сплачуються на цій території. Це означає, що сплачений філіями податок на прибуток у розмірі 2 822 000 грн піде в рахунок формування бюджету Ворошиловського району. З іншого боку, податок у розмірі 46 000 грн із прибутку, що створений завдяки діяльності суб'єктів підприємництва Ворошиловського району, виявився сплаченим на інших територіях.

До яких фінансових наслідків це приведе? Очевидно, що до бюджетів територій, де здійснюється підприємницька діяльність і виникає дохід, податки не надходять. Вони направляються до бюджетів інших територій, де знаходиться юридична адреса суб'єкта підприємництва. З погляду держави, його фінансові інтереси при такому способі сплати податків не порушуються. Тому що, незалежно від території сплати податків, вони врешті-решт залишаються в Україні. Але інтереси окремих територій виявляються зацемленими щодо інших. Звичайно, можна було б організувати сплату податків за місцем одержання доходів. Але тоді будуть страждати економічні інтереси територій, де розміщені головні структури.

Для того, щоб усунути такі регіональні протиріччя, можна було б поставити вимогу платити податки на всіх територіях, тобто за місцем розміщення і головної структури, і її філій. Але в цьому випадку може постраждати суб'єкт підприємництва, виявившись під подвійним оподаткуванням.

Виходячи з вищезазначеного, варто говорити про особливий вид внутрішнього оподаткування. Він викликаний особливим способом формування бюджетів різного рівня, що застосовується в країнах з унітарним територіально-адміністративним устроєм. Виявляється він у тім, що об'єкт оподаткування виникає на одній податковій території, а податкове зобов'язання – на іншій (тобто податкові платежі підлягають сплаті в бюджети інших територій).

Податкові колізії іноді виявляються в тому, що визначені види доходу чи володіння визначеним майном, чи визначені дії не є об'єктом оподаткування для якої-небудь податкової території. Ситуації, коли результати господарювання не визнаються об'єктом оподаткування, називаються «податкові люки». Як правило, вони створюються в податковому законодавстві навмисно. Такі дії називаються «антиоподаткування». Дана податкова політика орієнтує суб'єктів підприємництва на те, щоб здійснювати їх діяльність у податкових територіях, де податки відсутні.

Будь-який міжнародний нормативний документ щодо усунення подвійного оподаткування (ПО) ґрунтується на таких поняттях, як «резидент» і «нерезидент». Так називають платників податків залежно від ступеня їх податкової відповідальності перед державою, в якій вони перебувають і яка використовує норми усунення ПО. Так, зокрема, резидент – це юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва і т.ін.), які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. Сутність резидента в тім, що держава, де він розміщується, покладає на нього повну податкову відповідальність.

Відповідно, нерезиденти – це юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва і т.ін.) з місцезнаходженням за межами України, що створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. Податкова відповідальність їх обмежена, тобто вони повинні платити податки тільки в межах тих доходів, що отримані в країні, щодо яких платник є нерезидентом.

Для пояснення сутності нерезидента використовується поняття «постійне представництво нерезидента». Критеріями такого поняття є:

- здійснення діяльності на фіксованому постійному місці на території країни. Таким місцем може бути або юридична адреса розташування іноземного суб'єкта (офіс, бюро, агентство іноземної юридичної особи), або місце здійснення діяльності цією особою (будівельний майданчик, монтажний об'єкт, майданчик митного складу і т.д.);
- сталість здійснення діяльності на території країни. За критерій сталості, як правило, береться 12 місяців року;
- здійснення визначених видів діяльності, при яких виникає податкова відповідальність.

12.2. Способи усунення міжнародного подвійного оподаткування

На сьогодні між Україною й іншими країнами світу діє 43 Конвенції. Крім того, у порядку правонаступництва для України є чинними Конвенції колишнього СРСР. Це договори з Індією, Іспанією, Італією, Кіпром, Малайзією, Монголією, Швейцарією, Японією. Крім того, для України зберігають чинність договори колишнього СРСР про запобігання подвійного оподаткування в окремих сферах, як, наприклад, у сфері повітряного і морського транспорту, якщо про інше не зазначено у відповідних міжнародних договорах України.

Можна вважати, що всі зазначені документи необхідно віднести до одного з трьох рівнів податково-правової компетенції: норми і загальні принципи міжнародного податкового права; міжнародні податкові угоди; національна податкова система. При цьому маємо поєднання декількох рівнів зазначеної компетенції. Зокрема, міжнародні договори з оподаткування, що прийняті державою, є частиною її національної податкової системи, тому що вона формується з урахуванням прийнятих міжнародних норм.

Вважають, що сучасна діяльність щодо усунення міжнародного подвійного оподаткування почалася з 20-х років ХХ століття у зв'язку з повсюдним, майже у всіх країнах, уведенням прибуткових податків. З цього часу почався розвиток міжнародного співробітництва з питань усунення подвійного оподаткування і боротьби з ухилянням від сплати податків.

Норми і загальні принципи міжнародного податкового права вводяться міжнародними угодами концептуального характеру. Як правило, вони мають не тільки податкову спрямованість. У них установлюється порядок здійснення спільної діяльності в багатьох сферах взаємного співробітництва, у тому числі й у сфері оподаткування. Ці акти не призначені для безпосереднього застосування. Вони формулюють принципи, що мають бути реалізовані в інших міжнародних угодах і конвенціях, а також у національному законодавстві відповідної країни. Такими нормами можна вважати, наприклад, Європейську соціальну хартію, прийняту 18.10.1961 р., яка набрала чинності з 1965 року, Заключний акт наради з безпеки і співробітництва в Європі (1975 рік), Угоду про регулювання взаємин держав Співдружності незалежних держав (СНД) у сфері торгово-економічного співробітництва від 14.02.1992 р. Сторони, що підписали цю Угоду, зо-

бов'язалися вжити заходів щодо усунення подвійного оподаткування доходів від торгівлі між собою.

Кожна з держав-учасниць договору, що підписали визначені міжнародні конвенції й угоди, приймає відповідні міждержавні національні податкові правові норми. Ними є міждержавні дво- чи багатосторонні угоди, спрямовані на запобігання податкових правопорушень, а також на усунення подвійного оподаткування і дискримінації платників податків, що здійснюють підприємницьку діяльність на території країн, що підписали угоду.

Можна виділити три різновиди таких угод. Перший – це загальні міждержавні податкові угоди (конвенції). Вони охоплюють усі питання взаємин держав із приводу прямих чи непрямих податків. Це так звані загальноподаткові угоди. Другий – це обмежені міждержавні податкові угоди, присвячені або окремим податкам, або оподаткуванню окремих видів діяльності. І третій – міждержавні угоди про надання адміністративної допомоги щодо податкових справ. Ці угоди укладаються між податковими органами різних країн з метою обміну інформацією, посилення податкового контролю і т.д.

Окремою групою міжнародних договорів варто вважати угоди з економічних, культурних та інших питань міжнародного співробітництва, у яких поряд з великим переліком напрямків взаємодії розглядаються і податкові питання. Такими питаннями може бути, наприклад, установлення сприятливого податкового режиму, надання додаткових податкових пільг і т.ін. До цієї групи міжнародних угод відносяться і торгові договори, і угоди, на основі яких установлюється режим найбільшого сприяння у відношенні митних зборів. Особливо характерним прикладом можна вважати Угоду про загальні умови і механізм підтримки розвитку виробничої кооперації підприємств і галузей держав-учасниць СНД, підписане в місті Ашгабаті 23.12.1993 р. Відповідно до ст. 5 Угоди сторони взяли на себе зобов'язання не застосовувати ввізні і вивізні мита, податки, акцизи і кількісні обмеження у відношенні товарів, що постачаються по кооперації й у рамках митних режимів переробки, а також пропонуваніх послуг.

Особливою групою варто вважати міжнародні угоди, що в основному мають індивідуальний характер і спрямовані на звільнення від сплати податків конкретних міжнародних організацій у країнах перебування. Такими, наприклад, є організації ООН, Юнеско і т.ін.

12.3. Механізм усунення міжнародного подвійного оподаткування

У світовій практиці відсутні загальноприйняті правила формування механізму усунення подвійного оподаткування. Це пояснюється тим, що кожна держава має незаперечне право формувати національне податкове законодавство. У результаті виявляється, що дії усередині країни з усунення подвійного оподаткування практично зводяться до того, що держава в односторонньому порядку уживає визначених заходів у внутрішньому податковому законодавстві, які можуть прийматися будь-яким способом: без узгодження з іншими країнами, шляхом укладання міждержавних угод, конвенцій чи договорів.

При цьому країни можуть обрати будь-який з наступних способів усунення міжнародного подвійного оподаткування: розподільний метод, податковий залік, податкова знижка.

Розподільний метод припускає, що держави домовляються між собою про перелік податків на своїй території, що не будуть стягуватися зі суб'єктів протилежної договірної сторони. Таким чином, держава відмовляється від оподаткування якого-небудь об'єкта оподаткування на користь іншої. У таких угодах перелічуються окремі види доходів і об'єктів, що оподатковуються в одній країні та звільнюються від оподаткування в іншій.

Податковий залік (тобто податковий кредит або кредит на закордонні податки) означає, що сплачені платником податків за кордоном податки зараховуються в рахунок внутрішніх податкових зобов'язань. Таким чином, база оподаткування платника в одній країні формується з урахуванням доходів, отриманих в іншій. З обчисленої суми податків, що підлягають сплаті в одній країні, віднімаються податки, сплачені в іншій, наприклад, російське законодавство припускає, що суми прибуткового податку, виплачені відповідно до законодавства іноземних держав резидентами Росії, зараховуються при внесенні цими особами прибуткового податку в Росії. На жаль, аналогічна норма в українському податковому законодавстві відсутня.

Якщо країна застосовує податкову знижку, то вона зобов'язується розглядати податок, сплачений в іноземній державі, як витрати, що враховуються при оподаткуванні. Це зменшує базу оподатковувану у своїй країні. Але сам сплачений податок за кордоном не зменшується. І якщо ставка податку за кордоном вища, то використання такого способу менш вигідно, ніж податковий залік.

При формуванні міждержавних податкових угод доводиться вирішувати цілий ряд проблем: установлення сфери застосування договору; формування переліку податків, що будуть сплачуватися на території кожної держави; формування механізму усунення подвійного оподаткування; забезпечення взаємодії договірних сторін. Виходячи з цього, міждержавні угоди, що діють, мають практично традиційну структуру – вони звичайно складаються з трьох блоків. У першому встановлюється сфера дії угоди, у другому визначаються податкові режими, а в третьому передбачаються методи і порядок виконання угоди.

Перший блок включає, як правило, дві статті: 1) коло осіб між якими діє угода; 2) податки, що сплачуються ними. У цьому блоці встановлюються суб'єкти, до яких застосовуються положення договору. Ними можуть бути резиденти або однієї, або обох договірних сторін.

У другому блоці містяться статті, де формулюється порядок сплати податків на території кожної договірної сторони. Ці статті можна умовно поділити на три групи:

- статті, що визначають дію податків з доходів від активної діяльності, тобто обумовлених присутністю на території іншої держави. Сюди відноситься, зокрема, оподаткування доходів від комерційної діяльності, регулювання оподаткування доходів від праці і від наймання, із прибутки від комерційної діяльності;
- що визначають дію податків, стягнутих з пасивних доходів. До них відносяться податки з доходів від приросту вартості майна, податки на дивіденди, відсотки та інші доходи;
- з описом податків з капіталу (майна), тобто доходів від використання майна і майнових прав. У них докладно регламентується дія механізму податків з доходів від нерухомого майна.

У третьому блоці містяться статті, де визначається порядок взаємодії між державними органами кожної зі сторін при виконанні договору. Тут також записуються статті про метод усунення подвійного оподаткування, що покладений в основу угоди. Завершують цю частину статті, що визначають порядок набрання чинності угоди і припинення її дії.

Відмітною рисою міждержавних угод є те, що кожна держава старанно формує механізм оподаткування дивідендів. За його допомогою регулюються доходи від вкладання у країну іноземних інвестицій. Як відомо, під дивідендами розуміється прибуток, що розподіляється між акціонерами компаній. При цьому передбачається, що

компанії є самостійними суб'єктами, а отже їх прибуток не може бути переданий акціонерам. Дуже часто держава передбачає стягування податків з дивідендів, а це стягування відбувається із джерела виплати дивідендів.

Такий підхід означає, що відповідна держава заперечує проти того, щоб податки на дивіденди сплачувалися в країні, звідки відбулися вкладення інвестицій. Тому що вона вважає, що джерелом виникнення дивідендів є країна, у яку інвестується капітал. Тому в більшості міжнародних договорів визнається, що право на утримання податків з дивідендів має належати державі, де здійснюються інвестиції. Як правило, найбільша ставка податку на дивіденди приймається не більш 15 відсотків. Застосовуються менші ставки (5 відсотків), але вони стосуються прямих дивідендів (тобто дивідендів, що дочірня компанія виплачує на адресу материнської, у випадках, якщо частка участі не більш 10-30 відсотків). Ставка 15 відсотків звичайно передбачається для портфельних інвестицій.

Більшістю договорів визнається, що «відсотки» – це дохід від володіння борговими вимогами усіх видів, незалежно від ступеня їх забезпеченості чи наявності у них прав на участь в одержанні прибутку. До «боргових вимог усіх видів» відносяться: грошові внески, різні державні й муніципальні облігації, а також облігації підприємств. Податок на відсотки в більшості випадків сплачується за місцем одержання відсотків. Проте, місце сплати податку на «відсотки» устанавлюється на основі компромісу між договірними сторонами. Це обумовлено особливостями податкового механізму в країні одержувача. Проте, країна, що сплачує відсотки, також має право стягувати податок на відсотки, якщо це передбачено її законодавством. Але це право обмежене граничною ставкою податку на відсотки, що формується за домовленістю сторін. Іноді обговорюються окремі види відсотків, що цілком звільняються від податку в країні джерела.

Механізм запобігання подвійного оподаткування є своєрідною пільгою для платника податків. Ця пільга, відповідно до принципів стягування податків, починає діяти лише після того, як платник довів своє право на використання ним пільг. Це правило застосування пільг не є винятком і для усунення подвійного оподаткування. Отже, звільнитися від сплати податків на підставі механізму усунення подвійного оподаткування можна тільки шляхом отримання офіційного дозволу компетентного органу. Міжнародні договори не містять конкретної

назви органу, компетентного видавати такі дозволи. Тому такими органами є, як правило, представники фіскальних органів країни.

Усунення подвійного оподаткування доходів, отриманих українськими резидентами за кордоном, здійснюється за принципом урахування сплачених за кордоном податків. Зокрема, сума податку на прибуток, отриманий джерелом за кордоном України і сплачений резидентом за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку на прибуток в Україні. Таким чином, сплачений за кордоном податок на прибуток зменшує суми сплати податку на прибуток, розраховані за українськими податковими нормами.

Якщо ж податкові платежі за кордоном виявилися більше, ніж підлягає сплатити за українськими нормами, то різниця в переплаті не відшкодовується.

Проте, ні однією конвенцією не передбачається повне усунення подвійного оподаткування. Зокрема, не підлягають відшкодуванню сплачені за кордоном податки, що відсутні в Україні. До таких платежів, що не відшкодовуються українським резидентам, є: податок на капітал (майно) і приріст капіталу, поштові податки, податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки. Важливим моментом використання норм Конвенції є одержання резидентом письмового підтвердження податкового органу іншої держави про те, що сплачені визначені суми податку.

Питання для повторення

1. У чому сутність поняття «подвійне оподаткування»?
2. Назвіть і схарактеризуйте види подвійного оподаткування.
3. У чому сутність поняття «антиоподаткування»?
4. Дайте характеристику особам щодо яких діють норми усунення міжнародного подвійного оподаткування.
5. Наведіть практичні приклади дії норм усунення міжнародного подвійного оподаткування.
6. Схарактеризуйте нормативні основи формування заходів для усунення міжнародного подвійного оподаткування.
7. Схарактеризуйте структуру міждержавного договору щодо усунення міжнародного подвійного оподаткування.
8. У чому сутність способів усунення міжнародного подвійного оподаткування.

9. Яким чином можна практично скористатися нормами усунення міжнародного подвійного оподаткування? Наведіть приклад (виходячи з норм українського податкового права).

13. Офшорний механізм як спосіб зменшення податкових платежів

13.1. Поняття і сутність офшорного механізму

Особливістю сучасного періоду розвитку світового господарства є різний рівень податкового тягара. Даний показник особливо високий в економічно розвинених державах (наприклад, у США, Німеччині, Японії, Великобританії, Франції, Італії податок на прибуток корпорацій у деяких випадках досягає 40-50 відсотків). У той же час, у багатьох державах світу цей показник набагато нижчий, а іноді й практично відсутній. Справа в тім, що в будь-якій країні може існувати вид діяльності, для якого властивий режим найбільшого податкового сприяння, що пояснюється специфікою національної економіки. Більш того, система державного регулювання економіки багатьох країн заснована на пільговому режимі оподаткування. Це спонукує підприємців організовувати свою господарську діяльність саме на таких територіях зі спрощеною податковою юрисдикцією.

Такі країни, зорієнтовані на створення спрощеної податкової системи, називають «податковими притулками» чи «податковими гаванями». Саме сюди іноземні компанії вкладають свій капітал, здійснюючи свою фінансову діяльність.

Поряд з поняттям «податковий притулок» застосовується термін «податковий оазис». Саме так називається окрема територія, що розташовується у межах однієї країни, на якій постійно чи тимчасово діють податкові пільги. До них можна віднести вільні економічні зони (порти, зони вільного підприємництва і т.д.). У них діє особливий режим сплати податків, що стимулює залучення іноземних інвестицій і підприємницьку діяльність.

Певні економісти поділяють офшорні держави на дві категорії. До першої відносяться деякі країни, які розвиваються, що свідомо

проводять політику пільгового оподаткування з метою залучення іноземних капіталів. Друга група країн характеризується тим, що відносні пільги в оподаткуванні виникають там стосовно до деяких видів доходів і обумовлені особливостями внутрішнього законодавства.

Серед податкових притулків можна виділити країни з особливо низьким економічним потенціалом. У боротьбі за іноземні інвестиції вони встановлюють чи занадто малі ставки податків, чи зовсім їх не стягують. Такі держави здійснюють формування своїх фінансових надходжень переважно від доходів, що одержують від надання податкового сприяння нерезидентам. Більшість з таких країн – це острівні держави (Багамські та Кайманові острови та ін.). Саме ця географічна особливість і дала назву даному явищу (англ. off-shore – на відстані від берега, за кордоном).

Поняття «офшор» уперше почали використовувати засоби масової інформації східного узбережжя США в середині минулого століття. Саме тоді журналісти почали обговорювати явище відхилення від урядового контролю шляхом переміщення географічного місця діяльності. Саме на це була зорієнтована американська компанія, що перемістила діяльність із зони, контрольованої податковими органами США, в зони зі сприятливим податковим кліматом. Саме тому багато економістів вважають, що термін «офшор» – це поняття не юридичне, а скоріше економіко-географічне, тому мистецтво використання офшорного механізму полягає в умінні перемістити органи управління підприємницькою діяльністю на територію, що має іноземну податкову юрисдикцію.

Умови функціонування і види офшорних юрисдикцій. Законодавством більшості країн, що прагнуть увести на своїй території механізм офшору, передбачено, що зареєстровані на їх території суб'єкти підприємництва мають право на сплату податків за пільговими ставками, якщо вони не здійснюють господарську діяльність на даній території і не використовують місцеві ресурси. Тобто офшорний механізм може бути використаний тільки у випадку юридичного перенесення предмета й об'єкта оподаткування з національної території, що має більш високий рівень оподаткування, на закордонну територію з більш низьким рівнем оподаткування.

Механізм офшору полягає в тому, що національний суб'єкт підприємництва здійснює свою діяльність на території своєї держави. Саме тут знаходяться його офіси з персоналом, виробничі площі й інші місця здійснення діяльності. Однак органи управління цією діяльністю виділяються як самостійна юридична особа, яка реєструється на території іншої держави як іноземний резидент. У таких умовах національний суб'єкт підприємництва одержує статус іноземного резидента. Що це дає національному підприємцю? Розглянемо ці переваги на прикладі двох угод:

1) купівля товару, при якій покупцем є національний підприємець, що має статус іноземного резидента (особа А), а продавцем – інший національний підприємець, що не має статусу іноземного резидента (особа Б);

2) продаж товару, коли продавцем є національний підприємець, що має статус іноземного резидента (знову ж А), а покупцем – третій національний підприємець також без статусу іноземного резидента (особа С).

При виконанні першої із зазначених угод у особи А виникають витрати в розмірі суми, сплаченої особі Б. Однак ці витрати фіксуються не по національній території, а за місцем реєстрації А, тобто в іноземній державі. При виконанні другої з угод у особи А виникає дохід у розмірі суми, що сплачена йому особою С. Однак цей дохід знову ж фіксується не по національній території, а за місцем реєстрації А, тобто в іноземній державі. У результаті у особи А виникає прибуток, що зафіксований на території іноземної держави з визначеними податковими пільгами.

Способи перетворення країни в офшорну зону:

1) повне виключення податків;
2) установлення фіксованої річної податкової плати;
3) установлення низьких податкових ставок;
4) установлення фіксованої плати за реєстрацію компанії при відсутності податків;

5) введення інших особливих умов при відсутності податків (наприклад, плата за відкриття банківського рахунка) та ін.

Разом з тим, існують визначені умови здійснення діяльності на території іноземної пільгової податкової юрисдикції. При цьому не-

дотримання будь-якої з умов може поставити під сумнів можливість діяльності на цій території. Такими умовами є:

- дотримання банківської і комерційної таємниці;
- відсутність угод з іншими країнами про надання інформації;
- ліберальні умови валютного контролю (відсутність податку на вивіз доходів, відсутність обмеження на ввіз і вивіз валюти);
- політична стабільність. Зокрема, Україна, окремі африканські держави, Пакистан, Ліван і т.д. створюють податкові притулки й оазиси. Однак прояв внутрішньонаціональних і внутрішньополітичних конфліктів, а іноді й відкриті воєнні дії стримують розвиток та існування зон;
- гарантії безпеки й ефективності підприємництва.

Крім того, привабливими для іноземних інвесторів є наступні особливості офшорних зон: податок на прибуток відсутній або незначний, процедура реєстрації максимально спрощена, процедура управління фірмою гранично спрощена і найчастіше умовна, порушення податкового і митного законодавств не вважаються злочином.

У даний час склався визначений склад господарських операцій, що доцільно здійснювати в рамках офшорних компаній. Як правило, це переказ за кордон реальних коштів, замаскованих під реальні відсотки, дивіденди, лізингові платежі, страхові премії, винагороди за зроблені послуги, комісійні, роялті і т.д. У зв'язку з цим необхідно звернути увагу ще на одну особливість офшорного механізму. Між країнами, де використовується цей механізм, існують угоди про запобігання подвійному оподаткуванню, тому утримання податків з перерахованих платежів не здійснюється.

Потужним імпульсом до розширення офшорів стало створення транснаціональних корпорацій. Їх існування припускає наявність міжнародної мережі виробничих і збутових філій. Така мережа є середовищем і механізмом для перенесення прибутку в країни з меншим податковим тягарем. Проведення внутрішньофірмових операцій підприємствами, що є складовою частиною мережі закордонних філій і дочірніх фірм, відкриває подальші можливості для розширення офшорної діяльності.

Залежно від призначення, виділяються наступні типи офшорних компаній:

Компанії холдингового типу: оперативно-холдингові компанії, інвестиційні компанії, компанії з володіння нерухомістю, суднами, об'єктами інтелектуальної власності.

Торгово-посередницькі фірми: експортно-імпортні фірми, закупівельні та дистриб'юторські фірми.

Компанії фінансового профілю: офшорні банки, фінансові посередницькі компанії, страхові компанії.

13.2. Національне податкове регулювання діяльності з використанням офшорного механізму

Широке використання механізму офшору позбавляє багато країн світу величезних податкових надходжень. Врешті-решт, усі ці гроші накопичуються в офшорах, щоб потім повернутися в країну походження як іноземні інвестиції з претензією на надання податкових пільг. У таких випадках виникають подвійні втрати для бюджету: по-перше, національні доходи практично переводяться за кордон без податкових компенсацій, і, по-друге, після повернення не платяться податки на використання інвестицій.

Державною податковою адміністрацією України проведений вибіркового аналізу утрат бюджету, у результаті якого встановлено, що у другому півріччі 1997 року тільки за операціями з п'ятьма офшорними зонами (Ірландія, Кіпр, Антильські острови, Сінгапур, Віргінські острови) у вигляді податку на прибуток недоотримано 6 443 000 дол. США. Крім того, у результаті проведених у 1999 році державними податковими органами перевірок, було встановлено 692 суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюють операції через офшорні зони. Такі суб'єкти є в кожному регіоні країни. Найбільша їхня кількість у Дніпропетровській області – 151 і в місті Києві – 136.

У промислово розвинених країнах світу застосовуються різні способи боротьби з наслідками, що виникають при широкому використанні офшорного механізму. В арсеналі цих мір різні методи – і політичні, і юридичні, і економічні. У тому числі – створення негатив-

ної суспільної думки про фірми, що діють у міжнародних офшорних зонах. Їм відмовляють у наданні митних пільг, продажі дешевих кредитів або наданні державної підтримки. Найчастіше у них вимагають декларування про легальність іноземних інвестицій.

У багатьох випадках держави поширюють свою податкову юрисдикцію за межі країни. Це здійснюється шляхом оподаткування операцій вивозу капіталу, а також ліцензуванням операцій руху капіталу і т.д. На території самих держав створюються власні податкові оазиси і центри (офшорна банківська зона в Нью-Йорку, офшорні зони в Лондоні, Парижі, Франкфурті-на-Майні, Монреалі) і т.д. У багатьох країнах застосовується розгорнута система оподаткування національних інвестицій.

Україна також уживає відповідних заходів. У державі не забороняються операції в офшорних зонах, однак додаткові податкові обмеження на ці операції вводяться. Наприклад, Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачено, що якщо резидент оплачує товар (роботу, послугу) на користь нерезидента, що розташований в офшорній зоні, то витрати платників податків на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їхніх валових витрат у сумі, що складає 85 відсотків від цієї сплаченої вартості. При цьому закон передбачає щорічну публікацію переліку офшорних зон. Так, наприклад, до початку 2002 року цей перелік для України мав наступний вигляд:

- на Британських залежних територіях – острови Гернсі, Джерсі, Мін, Олдерні;
- Близький Схід (Бахрейн);
- Центральна Америка (Беліз, Панама);
- Європа (Андорра, Гібралтар, Монако);
- Карибський регіон (Багамські острови, Барбадос, Віргінські острови, Гренада, Співдружність Домініки). Зокрема, Антильські острови є загальновизнаним податковим раєм. Тут практично відсутні податки, а відомості про засновників і фінансові операції строго конфіденційні. На Багамських островах не утримується прибутковий податок, відсутній прибуток від операцій із продажу товарів, неоподатковуються доходи зі спадщини і дарувань;

- Африка (Ліберія, Сейшельські острови). Зокрема, в Об'єднаних Арабських Еміратах не існує податків, вони є фінансовим центром і базою для здійснення близькосхідних фінансових угод;
- Тихоокеанський регіон (Вануату, Маршальські острови, Науру, Ніуе, Острови Кука, Самоа);
- Південна Азія (Мальдівська Республіка).

Питання для повторення

1. Сутність офшорного механізму.
2. Податкові притулки, податкові гавані та податковий оазис: спільне і відмінне.
3. Види і категорії офшорних держав.
4. Умови функціонування офшорних юрисдикцій.
5. Види офшорних юрисдикцій.
6. Способи перетворення території в офшорну зону.
7. Передумови і найбільш типові умови здійснення господарських операцій в офшорних зонах.
8. Міжнародний і український досвід національного податкового регулювання діяльності в офшорних зонах.

14. Ухилення від податків

14.1. Класифікація осіб, що допускають податкові порушення

Залежно від причини виникнення податкових порушень (тобто виникнення факту неповної сплати податку) усіх платників податків, що допустили виникнення недоїмки, можна поділити на такі групи:

Пасивно законослухняні – вони допускають недоїмки помилково, дорожать репутацією, швидко сплачують борги.

Активно законослухняні – допускають заборгованість через правові причини, доводять перед податковою інспекцією свою правоту.

Безперечні – мають кошти на рахунках, допускають приховання доходів.

Сховані – не мають коштів на рахунках, однак, приховуючи діяльність, не скорочують власних потреб. Як правило, вони використовують подвійну бухгалтерію. Галузь, де це легко зробити – торгівля, тому що тут відносно мало господарських операцій (відносно у порівнянні з переробкою). Наприклад, щоб сховати дохід у машинобудуванні необхідно сховати надходження сировини, комплектуючих і т.ін. А це вже складніше, тому що номенклатура компонентів виробництва набагато більше, ніж номенклатура продукції, що продається.

Безнадійні – існують формально, не мають коштів, не здійснюють діяльність.

Фіктивні суб'єкти – вони створюються спеціально для здійснення діяльності з приховання доходів і несплаті податків. Їх діяльність можна класифікувати як злісне ухилення від податків. Такі суб'єкти створюються, як правило, для виконання однієї або декількох господарських операцій, у результаті яких вони одержують готівку в дуже великих сумах. Ці суми привласнюються, і такі суб'єкти зникають із грошми. Розшукати таких осіб буває дуже складно, оскільки за тією юридичною адресою, за якою ці суб'єкти зареєструвалися, вони не розташовані.

Існують різні способи утворення таких суб'єктів. Як правило, вони створюються за фіктивними (тобто підробленими) паспортами. Можуть використовуватись також викрадені паспорти або отримані у законослухняних громадян обманом. Останнім часом як засновник використовується реальна фізична особа, на яку покладається обов'язок номінального керівництва фіктивною фірмою. Фактично керівництво нею здійснюють «сховані» особи, про яких номінальний керівник навіть нічого не знає. Номінальний керівник не може відповідати своїм майном за збитки, що виникли через волю «схованих» осіб.

14.2. Види податкових порушень

Величезне різноманіття різних видів податкових порушень зводиться до того, що платники податків виконують дії, що мають одну (або декілька) з наступних цілей:

- 1) приховання отриманих доходів;
- 2) завищення понесених витрат;

- 3) використання необґрунтованих пільг;
- 4) використання протиріч у податковому законодавстві.

Залежно від способу досягнення однієї з цих чотирьох цілей, існують ті або інші види податкових правопорушень. Пропонуємо особам, що навчаються, згрупувати за чотирма ознаками наступні існуючі в практиці види відхилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів:

- незаконне приховання доходів, отриманих підприємствами і фізичними особами;
- перекручування або завищення витрат на виробництво;
- оформлення фіктивних документів на покупку продукції;
- оформлення постачань устаткування, продукції через фіктивні фірми для того, щоб безготівкові грошові кошти перевести на готівку;
- використання позичкових рахунків комерційних банків для несплати податків;
- незаконне використання пільг, наданих при оподаткуванні;
- перекручування даних при заповненні і поданні звітності з обчислення і сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- легальне відхилення від оподаткування шляхом використання протиріч у правовому законодавстві України.

У залежності від ступеня кваліфікації, який мають особи, що ухиляються від сплати податків, а також у залежності від дій, що здійснюються при цих відхиленнях, всі існуючі реальні способи податкових ухилень здійснюються одним з наступних способів:

- недотримання вимог бухгалтерського і податкового обліку, тобто шляхом перекручування регістрів бухгалтерського і податкового обліку. В основі таких порушень – ведення підприємством подвійної бухгалтерії. В одній з них ведеться облік реальних господарських операцій, але звітність за нею є схованою для фіскальних органів. Відкритою є бухгалтерія, у якій показуються не всі господарські операції, що здійснюються;
- операції переведення безготівкових грошових коштів на готівку;
- залучення послуг фіктивних фірм;
- легальне відхилення від оподаткування.

14.3. Характерні способи ухилення від оподаткування

Один з видів приховання доходів – не відображати в обліку і звітності виторг, отриманий готівкою. При даному методі приховання доходів використовуються різні конкретні варіанти.

Наприклад, керівники підприємства можуть укласти договори (контракти) не на весь обсяг робіт, а тільки на якусь його частину. Різниця між загальною вартістю робіт (товарів, послуг і т.д.) і частиною, котра відображається в обліку і звітності, залишається в розпорядженні виконавців без обліку оподаткування даної різниці. У деяких випадках для відхилення від оподаткування використовується допомога посередницької організації. Суть цього способу у тому, що підприємство-посередник укладає з підприємством-виготовлювачем продукції (робіт, послуг) договір на визначену суму, не вказуючи кількість одержуваного товару. При усних переговорах вартість одиниці продукції обговорюється, але до договору посередника і постачальника продукції ця сума не вноситься. У ньому відбиває тільки загальна сума поставки.

Після цього посередник укладає договір із підприємством-замовником, що є кінцевим споживачем продукції. Договір кінцевого споживання складається на ту саму суму, що і договір посередника з постачальником, але ціна товару за одиницю продукції більша, ніж було домовлено з підприємством-виготовлювачем. Спільне між усіма цими договорами те, що загальна сума постачання однакова.

Далі підприємство-посередник перераховує грошові кошти підприємству-виготовлювачеві в день одержання цієї суми на розрахунковий рахунок від підприємства-замовника. Як документ, яким фіксується реальна кількість товару, отриманого підприємством-посередником від виготовлювача, є лист-доручення, що підписується обома сторонами. Але цей документ не є фіскальним, тому при оподаткуванні враховується та кількість товару, що відбивається в договорі, що фактично складається між підприємством-замовником і посередником.

Таким чином, замовники одержують у виготовлювача необхідну кількість товару, а різницю в кількісному вираженні за готівку підприємство-посередник продає підприємству, зацікавленому в цьому товарі.

Інколи підприємства (наприклад, фірма **Омега**) приховують доходи, отримані від виробничо-господарської діяльності, відображаю-

чи їх як борг іншим підприємствам (наприклад, фірмі **Альфа**) або взаєморозрахунків. При цьому в бухгалтерській документації показується, що дохід, отриманий **Омегою**, перерахований на **Альфу**, у порядку погашення заборгованості **Омеги** перед **Альфою**. Однак цей спосіб також заснований на перекручуванні бухгалтерської документації, оскільки необхідність сплатити податок з доходу перекладається на **Альфу**. Щоб цього не робити, **Альфі** необхідно не фіксувати гроші (або доходи), отримані від **Сигми**.

У деяких випадках для приховання доходів намагаються використовувати особисті рахунки, спеціально для цього відкриті працівниками підприємства. На ці рахунки перераховуються суми в оплату за реалізовану продукцію (роботу, послуги) на особисті рахунки працівників підприємства. Таке перерахування здійснюється або за фактом надходження грошей на розрахунковий рахунок підприємства-продавця, або замовник (за попередньою домовленістю) переказує гроші на особистий рахунок фізичної особи. При цьому оплата навіть не показується на розрахунковому рахунку підприємства-продавця.

Деякі підприємства намагаються використовувати свої переваги від володіння декількома розрахунковими рахунками у різних банках для приховання отриманих доходів. З цією метою на одному розрахунковому рахунку відображаються суми для оподаткування, на інших – операції, що приховуються від оподаткування.

Для приховання отриманих доходів у деяких випадках використовуються фіктивні підприємства-співвиконавці. На їх розрахунковий рахунок здійснюється перерахування частини або повної суми, отриманої від реалізації продукції (робіт, послуг).

Однієї з форм роботи з фіктивними фірмами є перерахування на їх розрахунковий рахунок сум, що називають «пеня і неустойки за невиконання умов договору (контракту)». Для реалізації цього способу ухилення від оподаткування оформлюються фіктивні договори (контракти).

Досить розповсюдженим напрямком ухилення від сплати податків (зборів) є необґрунтоване збільшення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

Одним з таких способів перебільшення сум понесених витрат є фіктивне документальне оформлення товарно-матеріальних цінностей, що, нібито, витрачені на виробництво продукції (робіт, послуг). Такий спосіб використовується, як правило, для операцій переведен-

ня безготівкових грошей у готівку. Дані витрати компенсуються готівкою шляхом одержання грошей з розрахункового рахунка.

Порушення в податковій звітності як спосіб ухилення від оподаткування. Одним зі способів ухилення від сплати податків (зборів) є неподання податкової звітності, а також не повне, а перекручене її складання.

Несвоєчасно подана податкова звітність спричиняє іноді приховання і перекручування даних про обсяги виконаних робіт, заниження доходів оподаткованого об'єкта. З цією метою подається звітність без урахування фактичного стану, відбитого в бухгалтерському (податковому) обліку. Ухилення від сплати податків здійснюється при постачанні в Україну товарів як комплектуючих виробів. У цьому випадку суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності через посередника (нерезидента), що користується пільговим оподаткуванням, одержують від іноземного підприємства-виробника товар, що є підакцизним.

Посередник здійснює постачання в Україну товару як комплектуючих виробів, не сплачуючи при цьому акцизний збір, тому що комплектуючі вироби не є об'єктом оподаткування. Потім через фіктивні підприємства, що, нібито, здійснюють складання і налагодження готової продукції, здійснюється продаж готової продукції.

Розглянуті варіанти ухилення від сплати податків (зборів) не вичерпують всього «арсеналу», що є в практичній діяльності підприємств.

Питання для повторення

1. Види осіб, що припускають податкові порушення.
2. Види податкових порушень за критерієм «мета податкових зловживань».
3. Види податкових порушень за критерієм «зміст дій по ухиленню від оподаткування».
4. Опишіть механізм найбільш характерних правопорушень, що мають за мету приховування доходів.
5. Опишіть механізм найбільш характерних правопорушень, що мають за мету фіктивне збільшення витрат.
6. Назвіть способи порушення податкової звітності з метою відхилення від оподаткування.

Розділ V. НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ

Тема «Податок на додану вартість»

Приклади обчислення і сплати ПДВ

Задача 1

Хлібний магазин продає хліб громадянину за ціною $\Pi_{\text{дог}} = 0,8$ грн за буханець (ціна договірна).

Загальна сума, що сплачується громадянином за буханець, є ціною його реалізації. Купуючи хліб, громадянин платить і ПДВ:

$$\text{ПДВ} = \Pi_{\text{дог}} \times 20 : 100 = 0,8 \times 20 : 100 = 0,16 .$$

Податкове зобов'язання магазину складає 0,16 грн.

Загальна сума, тобто ціна реалізації ($\Pi_{\text{реал}}$), що сплачує громадянин за буханець, складає, грн:

$$\Pi_{\text{реал}} = 0,8 + 0,16 = 0,96 .$$

Задача 2

Хлібний магазин купив у хлібобулочного комбінату буханець хліба за договірною ціною 0,6 грн ($\Pi_{\text{дог}} = 0,6$ грн). Купуючи цей буханець, хлібний магазин сплатив і ПДВ, грн:

$$\text{ПДВ} = \Pi_{\text{дог}} \times 20 \% = 0,6 \times 20 : 100 = 0,12 .$$

Право на податковий кредит надається платнику на суму, що платник ПДВ сплатив, коли був у ролі покупця товару, робіт, послуг.

Отже, $\text{ПК} = 0,12$.

Таким чином, хлібний магазин платить до бюджету ПДВ за один буханець (якщо вважати, що він був проданий на умовах задачі 1), грн:

$$\text{ПДВ}_{\text{бюджет}} = 0,16 - 0,12 = 0,04 .$$

Загальна сума, що магазин платить хлібобулочному комбінату за хліб, складає, грн:

$$Ц_{\text{рел}} = 0,6 + 0,12 = 0,72 .$$

Приклади задач з ПДВ без розв'язання

Задача 3

Костянтинівський скляний завод експортував партію кришталевої продукції в листопаді 2003 року на суму 50 тис. дол. США (ціна договірна). Курс 1 дол. США = 5 грн.

Опишіть взаємини заводу з бюджетом за ПДВ, що виникли під час цієї операції.

Задача 4

Міська телефонна станція обслужила в жовтні 2003 року 5 000 абонентів, виписавши кожному квитанцію на 10 грн. Матеріальні витрати МТС за цей період склали 20 тис. грн.

Необхідно визначити взаємини з бюджетом за ПДВ у жовтні, а також заповнити розрахункову частину квитанції, що передається абонентові.

Усі суми подані в договірних цінах.

Задача 5

Закупівельно-заготівельна фірма у вересні 2003 року закупила у фермерів дрібними партіями пшеницю і складувала її на свій елеватор. Загальна сума, виплачена фермерам (включаючи ПДВ), складала 2 400 тис. грн.

У жовтні закуплена пшениця була продана оптом на млиновий комбінат за ціною 2800 тис. грн (ціна договірна). Витрати фірми, пов'язані зі збереженням і реалізацією цього зерна, склали 75 тис. грн (ціна договірна).

Розкажіть про взаємини з бюджетом за ПДВ, що склалися протягом цих двох місяців між фірмою та бюджетом у зв'язку з господарськими операціями з пшеницею.

Задача 6

У квітні 2003 року з Росії була завезена партія деревини. Витрати на її ввіз склали 1 200 тис. російських рублів, у т.ч. ПДВ при ввозі склав 200 тис. грн. Курс 1 рос. руб. = 0,16 грн.

У травні деревина продана кінцевому споживачу в Україні за договірною ціною 2 000 тис. грн, при цьому матеріальні витрати з продажу склали 500 тис. грн.

Розкажіть про взаємини з бюджетом за ПДВ, що виникли під час операцій з деревиною.

Задача 7

Комісійний магазин продав наступні товари комітента: сукню за 100 грн, пальто за 500 грн, блузи 3 шт. по 70 грн. Комісійний збір магазину склав 25 відсотків. Матеріальні витрати магазину, що пов'язані з цим продажем – 80 грн.

Які взаємини магазину з бюджетом за ПДВ, пов'язані з цим продажем?

Задача 8

У жовтні зерно було продане млиновому комбінату за договірною ціною 2500 грн. Матеріальні витрати фірми, які пов'язані з закупівлею і збереженням зерна, склали 100 тис. грн (за договірними цінами).

Які взаємини з бюджетом за ПДВ виникли під час цих операцій?

Задача 9

Супермаркет мав наступні витрати і доходи (за договірними цінами): у березні 2003 року закупив товарів на суму 30 тис. грн, у квітні – продав їх за 36 тис. грн, також у квітні здійснив рекламну діяльність для виробників на суму 1000 грн, матеріальні витрати супермаркету в квітні – 2000 грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати.

Задача 10

Машинобудівники реалізували нафтопереробне устаткування на 1 500 тис. грн за договірними цінами, у тому числі на експорт – 700 тис. грн. У цей же період здійснені матеріальні витрати на 800 тис. грн за договірними цінами.

Які взаємини машинобудівників за ПДВ із бюджетом?

Задача 11

Молокопереробний завод одержує на переробку партію молока вартістю 60 тис. грн. У вигляді оплати за переробку завод залишає собі 10 відсотків отриманого молока. Матеріальні витрати заводу, пов'язані з цією переробкою – 3500 грн.

Які взаємини заводу з бюджетом за ПДВ? (Усі ціни наведені як договірні).

Тема «Акцизний збір»

Приклади обчислення і сплати акцизного збору

Задача 12

Меблева фабрика реалізувала партію меблів на суму 30 тис. грн (ціна договірна). Ставка акцизного збору – 25 відсотків. Покупець цього товару – торговий дім. Матеріальні витрати фабрики, що пов'язані виробництвом та реалізацією цих меблів – 18 тис. грн. (ціна договірна).

Необхідно розглянути взаємовідносини сторін цієї операції купівлі-продажу щодо непрямих податків, що виникли між фабрикою, торговим домом та бюджетом. Розрахунки обмежити тільки визначенням ПДВ та акцизним збором.

Розв'язання

1. Розраховуємо суму акцизного збору, грн:

$$\text{АКЦ} = \text{Ц}_{\text{дог}} \times \text{С}_{\text{акц}} : 100 = 30\,000 \times 25\% : 100 = 7500 .$$

2. Розраховуємо суму ПДВ, що має бути сплачена торговим домом на адресу фабрики за отримані меблі, грн:

$$\text{ПДВ} = \text{Ц}_{\text{дог}} \times \text{С}_{\text{ПДВ}} : 100 = 30\,000 \times 20\% : 100 = 6000 .$$

3. Розраховуємо суму грошових коштів, які необхідно перерахувати від торгового дому за меблі на розрахунковий рахунок фабрики, грн:

$$Ц_{\text{реаліз}} = Ц_{\text{дог}} + \text{ПДВ} = 30\,000 + 6000 = 36\,000 .$$

4. Розраховуємо суму ПДВ, що була сплачена фабрикою під час здійснення нею матеріальних витрат, а саме суму податкового кредиту, грн:

$$\text{ПДВ} = \text{ВМ} \times C_{\text{ПДВ}} : 100 = 18\,000 \times 20\% : 100 = 3600 .$$

5. Розраховуємо суму ПДВ, що має бути сплачена фабрикою до бюджету:

$$\text{ПДВ}_{\text{бюдж}} = \text{ПЗ} - \text{ПК} = 6000 - 3600 = 2400 .$$

6. Підводимо підсумки розв'язання задачі:

- 1) торговий дім має сплатити на адресу меблевої фабрики 36 000 грн;
- 2) у фабрики виникли наступні взаємовідносини з бюджетом:
 - податкове зобов'язання за ПДВ – 6000 грн;
 - податкове зобов'язання з акцизного збору – 7500 грн;
 - виникло право на податковий кредит – 3600 грн;
 - сума сплати ПДВ до бюджету – 2400 грн;
- 3) у торгового дому виникло право на податковий кредит ПДВ – 6000 грн.
- 4) меблева фабрика стає платником таких податків:
 - ПДВ – у розмірі 2400 грн;
 - акцизного збору – 7500 грн.

Приклади задач з розрахунку акцизного збору без розв'язання

Задача 13

Рибний комбінат реалізував на оптову базу партію копченостей з білуги. Собівартість цієї партії – 250 тис. грн, норма прибутку – 50 відсотків. Ставка акцизу – 40 відсотків.

Необхідно: 1) визначити податки, що виникають під час цієї операції; 2) оформити розрахунки за ПДВ у платіжному документі, що виставляється на оптову базу.

Задача 14

В Україну ввозиться партія тютюну вагою 10 тонн. Ставки ввізних податків (євро за 1 кг тютюну): акцизного збору – 1, мита – 1,5. Курси іноземних валют: 1 євро = 5,5 грн; 1 дол. США = 5 грн. Ставка митних зборів – 0,1 відсотка митної вартості, але не менше 100 дол. США.

Які взаємозв'язки з бюджетом за ПДВ виникають на момент ввозу?

Задача 15

Імпортёр увозить в Україну меблі митною вартістю 200 тис. дол. США. Ставки податків: акцизного збору – 30 відсотків, мита – 15. Ставка митних зборів – 0,1 відсотка від митної вартості, але не менш 100 дол. США. Курс 1 дол. США = 5 грн.

Які взаємозв'язки імпортера за фактом ввозу цього товару?

Задача 16

Витрати імпортера на покупку австрійського взуття і доставку його до митниці склали 140 тис. дол. США. З них для дитячих будинків як гуманітарна допомога надійшло взуття на суму 2000 дол. США. Курс 1 дол. США = 5 грн. Ставка акцизного збору – 15 відсотків, мита – 30. Ставка митних зборів – 0,1 відсотка.

Які взаємини імпортера з бюджетом за фактом ввозу цієї партії?

Задача 17

Оптова база купила у виробників партію горілки, що містить 40⁰ спирту етилового на об'єм горілки у кількості 1000 пляшок по 0,75 літри. Ставка акцизу – 2 євро за 1 літр горілки, що умовно містить 100 відсотків спирту етилового. Курс іноземної валюти: 1 євро = 5,5 грн, 1 дол. США = 5 грн. Оптова ціна 1 пляшки горілки – 2 грн.

Які податки сплатить оптова база при одержанні партії цього товару?

Студент, у першу чергу, має розрахувати ставку акцизного збору стосовно однієї пляшки горілки, а тільки потім можна розраховувати суму акцизного збору стосовно партії взагалі.

Виконувати розрахунки відносно ставки акцизного збору щодо 1 літра спирту не можна. Арифметичної помилки при такому розрахунку не буде, але це буде помилка методична, тому що під час заповнення податкового розрахунку щодо сплати акцизного збору до бюджету необхідно записувати ставку акцизного збору у розрахунку на одиницю конкретного товару.

Тема «Податки й обов’язкові платежі, обумовлені нарахуваннями і виплатою заробітної плати»

Приклади обчислення і сплати податків та зборів

Задача 18

На підставі чинної шкали ставок прибуткового податку (табл. 6) розрахувати суму прибуткового податку, яку мають утримати з працівника при нарахуванні місячної зарплати 350 грн. Пільг у працівника немає, тобто прибутковий податок не сплачується тільки з мінімального неоподаткованого доходу (у розмірі 1 М).

Виходячи з умов цієї задачі, необхідно також розрахувати суму податку з доходів фізичної особи. При цьому необхідно пам’ятати, що цей робітник має право на отримання податкової соціальної пільги. Розмір цієї пільги набуде такого значення, що наведене у підрозділі 5.2 цього посібника.

Розрахувати збори з заробітної плати, що має сплатити фізична особа разом зі сплатою податку на власні доходи.

Таблиця 6

Шкала ставок прибуткового податку і приклад її використання

Інтервал доходу, грн, М	Ставки податку, відсотки	Дохід в інтервалі, грн	Податок в інтервалі, грн	Разом податок, грн
1	2	3	4	5
До 17 грн (до 1 М)	0	17	0	0

1	2	3	4	5
Від 17 до 85 грн (1-5 М)	10	68(85–17)	6,8 (68 × 10 %)	6,80
Від 85 до 170 грн (5-10 М)	15	85 (170–85)	12,75 (85 × 15 %)	12,75
Від 170 до 1020 (10-60 М)	20	180 (350–170)	36 (180 × 20 %)	36,0
Разом прибутковий податок з нарахованої заробітної плати – 350 грн				55,55

Розв'язання

1. Розраховуємо збір на обов'язкове державне пенсійне страхування ($Z_{пф}$), грн:

$$Z_{пф} = 350 \times 2\% : 100 = 7.$$

2. Розраховуємо збір на обов'язкове державне соціальне страхування від тимчасової непрацездатності ($Z_{тн}$), грн:

$$Z_{тн} = 350 \times 0,5\% : 100 = 1,75.$$

3. Розраховуємо збір на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок можливого безробіття ($Z_{мб}$), грн:

$$Z_{мб} = 350 \times 0,5\% : 100 = 1,75.$$

4. Враховуємо розмір податкової соціальної пільги. Розмір пільги розраховуємо так само, як у прикладах підрозділу 5.2 (166,5 грн).

5. Розраховуємо податок на доходи фізичної особи, грн.

$$P_{\text{доходи}} = (350 - (7 + 1,75 + 1,75 + 166,5)) \times 13\% : 100 = 22,49.$$

Приклади задач з податків на доходи фізичних осіб без розв'язання

Задача 19

За місцем основної роботи працівнику 12 місяців нараховували по 250 грн, за місцем неосновної роботи – по 900 грн щомісяця. Він користувався правом на податкову соціальну пільгу.

Зробіть перерахунок прибуткового податку за підсумками року.
Довідка: пільг по заробітній платі в працівника немає.

Задача 20

Працівнику за місяць нарахована заробітна плата у сумі 650 грн. Яку суму йому належить виплатити? Він користувався (написав заяву) правом на податкову соціальну пільгу.

Довідка: пільг по заробітній платі в працівника немає.

Задача 21

Працівнику за місяць нараховано заробітної плати 495 грн. Які податки виникають у зв'язку з виплатою цієї заробітної плати? Право на податкову соціальну пільгу існує.

Задача 22

Щокварталу, протягом 1-3 кварталів, підприємець платив прибутковий податок з розрахунку 12 тис. грн доходу за рік. За підсумками року прибутковий податок (як виявилось з загального обсягу робіт за рік) йому необхідно платити із розрахунку 14,8 тис. грн доходу за рік.

Зробіть перерахунок суми прибуткового податку, що підлягає сплаті за підсумками року.

Тема «Податок на прибуток»

Приклади обчислення податку на прибуток

Задача 23

Ремонтне підприємство за податковий період виконало ремонтних робіт на 1 500 тис. грн (ціни договірні). Використано сировини,

матеріалів, напівфабрикатів на 660 тис. грн (ціни реалізації). Нараховано зарплату працівникам – 22 тис. грн. Амортизація основних фондів – 3500 грн. Куплено новий заточувальний верстат – 50 тис. грн. Балансова вартість основних фондів на початок податкового періоду склала 250 тис. грн. Норматив страхових зборів на випадок професійних захворювань і втрати працездатності – 1,4 відсотка.

Визначте податок на прибуток.

Розв'язання

Частина I. Взаємини підприємства з бюджетом за ПДВ.

1. У зв'язку з одержанням виторгу від реалізації у підприємства виникло податкове зобов'язання за ПДВ на суму 300 тис. грн ($1500 \times 20 : 100$).

2. У зв'язку зі здійсненням матеріальних витрат у підприємства виникло право на податковий кредит за ПДВ на суму 110 тис. грн ($660 \times 20 : 120$).

3. У зв'язку з виникненням у підприємства податкового зобов'язання та існування права на податковий кредит, підприємство платить до бюджету 190 тис. грн ($300 - 110$).

Частина II. Визначення суми скоригованого валового доходу.

1. Загальна сума валового доходу складає 1 800 тис. грн ($1500 + 300$);

2. Частина загальної суми валового доходу не обкладається податком, оскільки є податковим зобов'язанням за ПДВ. Ця частина складає 300 тис. грн.

3. Скоригована сума валового доходу складає 1 500 тис. грн. ($1500 - 300$).

Частина III. Визначення валових витрат.

1. Елементами валових витрат у даній задачі є: матеріальні витрати, нарахована заробітна плата, збори і нарахування на заробітну плату, частина витрат на придбання нового заточувального верстата (оскільки ці витрати відносяться до витрат подвійного призначення, то необхідно перевірити, чи не перевищує вартість верстата припустимих витрат на поліпшення основних фондів).

2. Збори до пенсійного фонду – 7,040 тис. грн ($22 \times 32 : 100$).

3. Збори до фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності – 0,55 тис. грн ($22 \times 2,5 : 100$).

4. Збори до фонду соціального страхування на випадок безробіття – 0,55 тис. грн ($22 \times 2,5 : 100$).

5. Збори до фонду соціального страхування на випадок професійних захворювань і втрати працездатності – 0,308 тис. грн ($22 \times 1,4 : 100$).

6. Припустимі витрати на поліпшення основних виробничих фондів – 12,5 тис. грн ($250 \times 5 : 100$).

7. Перевищення припустимих витрат на поліпшення основних виробничих фондів – 37,5 тис. грн ($50 - 12,5$).

8. Матеріальні витрати – 550 тис. грн ($660 - 110$).

9. Разом валові витрати – 592 948 грн ($550 + 22 + 7,04 + 0,55 + 0,55 + 0,308 + 12,5$).

Частина IV. Визначення оподатковуваного прибутку і податку на прибуток.

Оподатковуваний прибуток становить 907,052 грн ($1500 - 592,948$), податок на прибуток – 272,116 грн ($907,052 \times 30 \% : 100$).

Приклади задач з податку на прибуток без розв'язання

Задача 24

Рекламне агентство за податковий період зробило рекламної продукції на 800 тис. грн. Валові витрати (без ПДВ і витрат на зарплату) – 500 тис. грн. Право на податковий кредит за ПДВ – 80 тис. грн. Нарахована заробітна плата у розмірі 30 тис. грн. Амортизаційні відрахування на основні фонди – 4 тис. грн, ставка податку на виробництво реклами – 0,5 відсотки. Усі ціни в задачі – договірні.

Визначте податок на прибуток.

Задача 25

Виторг від реалізації – 20 тис. грн, матеріальні витрати – 7 тис. грн, нарахована зарплата – 6,5 тис. грн, придбаний верстат – 1,5 тис. грн, балансова вартість основних фондів (верстатів і устаткування) – 30 тис. грн на початок податкового періоду.

Визначте податок на прибуток, що сплачується підприємством з такими показниками. Доходи і витрати подані в договірних цінах.

Задача 26

Завод з виробництва магнітофонів продав партію диктофонів на суму 500 тис. грн, ставка акцизного збору – 15 відсотків. Витрати на

сировину, матеріали, паливо, зарплату з нарахуваннями – 315 тис. грн. Право на податковий кредит за ПДВ за цей період – 50 тис. грн. Підприємство виплатило дивіденди – 10 тис. грн. Усі ціни в задачі – договірні. Визначте податок на прибуток за цей податковий період.

Задача 27

У податковий період оптова база купила товар великим оптом на суму 3 000 тис. грн і продала його дрібним оптом за 4 500 тис. грн. Для своєї діяльності вона здійснила матеріальні витрати на 700 тис. грн, здійснила нарахування зарплати на 45 тис. грн (без нарахувань на неї). Амортизація основних фондів 11 тис. грн. Усі ціни в задачі – договірні.

Визначте податок на прибуток.

Задача 28

Акціонерне товариство реалізувало продукції на 500 тис. грн. Витрати на матеріали, сировину, нараховану зарплату і збори на неї склали 300 тис. грн. Право на податковий кредит за ПДВ при здійсненні матеріальних витрат – 40 тис. грн. На підприємстві зайнято 100 працівників. Амортизаційні відрахування склали 3 тис. грн. Ставка комунального податку – 20 відсотків. Усі ціни в задачі – договірні.

Визначте податок на прибуток.

Тема «Оподаткування суб'єктів підприємництва без права утворення юридичної особи»

Приклади обчислення і сплати податків

Задача 29

Суб'єкт підприємницької діяльності протягом року реалізував продукції на суму 600 тис. грн. До складу цієї суми включений ПДВ у обсязі 100 тис. грн.

Матеріальні витрати СПД, пов'язані з придбанням сировини, матеріалів, напівфабрикатів, а також суми на утримання основних фондів, склали 350 тис. грн (без урахування ПДВ). У цього СПД існують податкові накладні з ПДВ на суму 70 тис. грн.

Протягом року в нього було зайнято 6 (шість) найманих працівників, яким щомісяця нараховувалося по 500 грн, тобто за рік їм було нараховано заробітної плати в обсязі 36 тис. грн.

Визначте податки, що має сплатити СПД за підсумками діяльності за рік.

Для спрощення розрахунків обмежимося тільки основними податками: розміром ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету; нарахуванням на заробітну плату; прибутковим податком.

Розв'язання

1. Розрахунок суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, грн:

$$\text{ПДВ}_{\text{бюджет}} = \text{ПЗ} - \text{ПК} = 100\ 000 - 70\ 000 = 30\ 000,$$

де **ПЗ** – податкове зобов'язання з ПДВ, що виникає через реалізацією продукції на суму 600 тис. грн;

ПК – право на податковий кредит з ПДВ.

2. Розрахунок зборів на соціальне страхування, що нараховуються на заробітну плату найманих працівників, грн:

- збори до Державного пенсійного фонду України:

$$\text{ПФ} = 36\ 000 \times 32\ \% = 11\ 520;$$

- збори на соціальне страхування на випадок тимчасової непрацездатності:

$$\text{ТН} = 36\ 000 \times 2,9\ \% = 1044;$$

- збори на соціальне страхування на випадок можливого безробіття:

$$\text{Безр} = 36\ 000 \times 2,1\ \% = 756;$$

- збори на соціальне страхування від нещасного випадку:

$$\text{Нещас} = 36\ 000 \times 1\ \% = 360.$$

Разом загальна сума витрат на соціальне страхування:

$$11\ 520 + 1044 + 756 + 360 = 13\ 680.$$

3. Загальна сума матеріальних витрат, що враховуються при розрахунку прибуткового податку, склала 429 068 грн:

$$\text{ЗМ}_{\Sigma} = 350\ 000 + (36\ 000 + 30\ 000 + 13\ 680) = 429\ 680.$$

4. Розрахунок валового річного доходу СПД ($D_{\text{валовий}}$). За рахунок цієї суми утримується прибутковий податок із СПД, а також здійснюються нарахування на соціальне страхування його власної праці:

$$D_{\text{валовий}} - 3M_{\Sigma} = 600000 - 429\,680 = 170\,320.$$

5. Переходимо до розрахунку сум зборів, що буде платити СПД, які забезпечують соціальне страхування його власної праці.

Цей розрахунок буде залежати від того, чи бажає СПД на добровільних засадах взяти участь у загальнообов'язковому соціальному страхуванні. Тому розглянемо два варіанти.

Припустимо, він не хоче брати участь у загальнообов'язковому соціальному страхуванні на добровільних засадах (варіант А), тоді СПД буде платити тільки збори до Пенсійного фонду України. При цьому сума збору розраховується за ставкою 32 відсотки до сукупного оподаткованого доходу, отриманого СПД за рік ($СОД_{\text{спд,рік}}$). Збори за цією ставкою платяться так само, як це робить юридична особа, що здійснює нарахування на заробітну плату найманих працівників ($ПФ_{\text{юр}}$).

Однак СПД може виявити бажання взяти участь у загальнообов'язковому соціальному страхуванні на добровільних засадах (варіант Б). У такій ситуації СПД буде платити не тільки збори до Пенсійного фонду України, але і збори на соціальне страхування тимчасової непрацездатності (за ставкою 2,9 відсотки), і збори на соціальне страхування, і на випадок можливого безробіття (за ставкою 2,1 відсотки). Об'єктом оподаткування цих зборів є $СОД_{\text{спд,рік}}$ і сплачуються вони за рахунок матеріальних витрат.

6. Розрахунок сум податків, що сплачуються за варіантом А. Складемо найпростіший математичний вираз, яким характеризується взаємозв'язок між показниками $D_{\text{валовий}}$, $СОД_{\text{спд,рік}}$, а також $ПФ_{\text{юр}}$:

$$D_{\text{валовий}} = СОД_{\text{спд,рік}} + ПФ_{\text{юр}}.$$

Знаючи, що величина $ПФ_{\text{юр}}$ визначається як 32 відсотки від $СОД_{\text{спд,рік}}$, попереднє рівняння можна записати так:

$$170\,320 = СОД_{\text{спд,рік}} + СОД_{\text{спд,рік}} \times 32 \% : 100.$$

Розв'язуючи це найпростіше рівняння відносно $\text{СОД}_{\text{спд.рік}}$, одержуємо:

$$\text{СОД}_{\text{спд.рік}} = 129\,030.$$

Тобто сукупний оподатковуваний дохід, отриманий СПД за місяць ($\text{СОД}_{\text{спд.міс}}$), складе, грн:

$$\text{СОД}_{\text{спд.міс}} = 129\,030 : 12 = 10\,752,53.$$

Розрахуємо прибутковий податок, що буде платити СПД, виходячи із середньомісячного доходу за рік. Користуючись чинною шкалою прибуткового податку, можна розрахувати суму прибуткового податку з цього середньомісячного доходу (ПРИБУТК_m):

$$\text{ПРИБУТК}_m = 4014,35.$$

Задача 30

Використовуючи дані задачі 29, розрахувати суму податків, яку має сплатити СПД без права утворення юридичної особи і джерелом сплати якої є власний дохід цього суб'єкта.

Умовою цього завдання є те, що СПД приймає рішення взяти участь у обов'язковому загальнодержавному соціальному страхуванні від тимчасової непрацездатності, а також страхуванні на випадок можливого безробіття на добровільних засадах.

Студентові пропонується також розрахувати прибутковий податок.

Під час розв'язання цієї задачі студентові пропонується скористатися методикою, що викладена у пункті 6 задачі 29.

Тема «Єдиний податок»

Задача 31

Діяльність суб'єкта підприємницької діяльності, який функціонує без права утворення юридичної особи, протягом податкового року характеризувалася наступними показниками (грн): валовий дохід – 545 600; матеріальні витрати (для цілей оподаткування), усього – 410 693, у тому числі витрати на сировину, оренду, зв'язок і т.ін. – 376 594; витрати на оплату праці найманих працівників – 24 727. Сплачені податки, що пов'язані з виробничою діяльністю СПД (податок на додану вартість, державне мито і т.ін.) – 35 271. Зазначені показники подані у табл. 7.

Оцінити податковий тиск, що відчуває СПД.

Розв'язання

Розрахунки подані у табл. 7.

Таблиця 7

**Податковий вплив на суб'єкт підприємницької діяльності
без права утворення юридичної особи**

№ пор.	Показники		Розмір, грн
1	Валовий дохід суб'єкта підприємницької діяльності (СПД)		545600
2	Матеріальні витрати (для цілей оподаткування), усього		410693
3	З них	витрати на сировину, оренду, зв'язок і т.ін.	376594
4		на утримання нарахована заробітна плата	24727
5		найманих працівників збори на пенсійне та соціальне страхування ((рядок 4 × 37,8%) : 100)	9372
6	Податки, що пов'язані з виробничою діяльністю СПД (податок на додану вартість, державне мито і т.ін.)		35271
7	Дохід СПД разом з податками на нього (рядок 1 – рядок 2 – рядок 6)		99636
8	З нього	сукупний оподатковуваний дохід СПД	72727
9		збори на пенсійне та соціальне страхування з фізичної особи як з СПД ((рядок 8 × 37%) : 100)	26909
10	Податки з СПД як фізичної особи	прибутковий податок	25653
11		збори на пенсійне та соціальне страхування, що утримуються з СПД як з фізичної особи ((рядок 8 × 37%) : 100)	2182
12	ПДВ, що сплачує суб'єкт підприємництва за рахунок чистого доходу так само, як і фізична особа. Податок сплачується, коли СПД купує для особистих цілей товари, роботи, послуги ((рядок 8 – рядок 10 – рядок 11) × 20% : 120%)		7482
13	Податки, що сплачуються за рахунок доходів СПД (рядок 5 + рядок 6 + рядок 9 + рядок 10 + рядок 11 + + рядок 12)		106869
14	Знов створена вартість, що виникла завдяки діяльності СПД (рядок 1 – рядок 3)		169006
15	Коефіцієнт податкового тягаря, що відчуває СПД, % ((рядок 13 : рядок 14) × 100)		63,2

Тема «Податкове планування»

Приклади обчислення

Задача 32

На основі планових показників діяльності підприємства (табл. 8-10) розробити план сплати *непрямих* та *прямих* податків (крім прибуткового) на I (перший) квартал 2004 року.

Плановий обсяг розміру податкового кредиту з ПДВ, право на який має виникнути у підприємства, дорівнює 138 тис. грн.

Таблиця 8

Планові показники, що характеризують надходження на підприємство протягом I кварталу 2004 року

Показники		Значення
Обсяг реалізації продукції, грн	основного виробництва	920 000
	допоміжного виробництва	210 000
	обслуговуючого виробництва	150 000
Прямі інвестиції у виробництво, грн		65 000
Кредит з комерційного банку, грн		75 000
Отримання гуманітарної допомоги, грн		22 000
Дохід від реалізації цінних паперів власної емісії, грн	з номінальної вартості	120 000
	з курсової вартості	300 000
У обсязі реалізації основного виробництва надходження від реалізації підакцизних товарів склали	обсяг реалізації, грн	240 000
	середня ставка акцизного збору, %	12,0

Таблиця 9

**Планові показники, що характеризують витрати підприємства
протягом I кварталу 2004 року**

Показники		Сума, грн
Матеріальні витрати з правом віднесення на валові витрати		650 000
Нарахування заробітної плати	загалом	150 000
	у тому числі премія за результатами діяльності підприємства	30 000
Витрати на модернізацію та реконструкцію виробництва (у складі тільки устаткування)		250 000
Витрати на рекламу		42 000

Таблиця 10

Інформація для довідки

Показники		Сума
Середня чисельність працівників підприємства протягом кварталу, людей		100
Ставка зборів на страхування можливої втрати працездатності, %		1,2
Податковий прибуток, що був протягом IV (четвертого) кварталу 2003 р., грн		600 000
Зміни стану основних фондів протягом IV та I кварталів 2003-2004 рр., грн	балансова вартість на початок IV кварталу	2 000 000
	виведено з експлуатації протягом IV кварталу	250 000

У табл. 10 можна умовно вважати, що усі працівники знаходяться в однакових умовах оподаткування, а саме – не мають пільг з прибуткового податку, щомісяця протягом цього кварталу кожному з них нараховувалась однакова заробітна плата.

Розв'язання

1. Розрахунки непрямих податків

1.1. У підприємства виникає податкове зобов'язання з податку на додану вартість ($\text{ПЗ}_{\text{ПДВ}}$) через те, що підприємство реалізувало продукції на суму 1 280 000 грн (920 000 + 210 000 + 150 000).

$$\text{ПЗ}_{\text{ПДВ}} = 1\,280\,000 \times 20\% : 100 = 256\,000 \text{ грн.}$$

1.2. Планова сума ПДВ, що має бути сплачена до бюджету ($\text{ПДВ}_{\text{бюдж}}$), розраховується так, грн:

$$\text{ПДВ}_{\text{бюдж}} = 256\,000 - 138\,000 = 118\,000.$$

1.3. Підприємству необхідно буде сплатити акцизний збір (АКЦ), грн:

$$\text{АКЦ} = 240\,000 \times 15\% = 36\,000.$$

2. Розрахунки прямих податків, що пов'язані з нарахуванням та сплатою заробітної плати

Підприємство сплачує збори до пенсійного фонду (32 відсотки), фонду соціального страхування на випадок тимчасового непрацездатності (2,9 відсотка), фонду соціального страхування на випадок безробіття (2,1 відсотка), та на страхування можливої втрати працездатності (1,2 відсотка). Назвемо цю суму ЗСС (збори на соціальне страхування), грн:

$$\text{ЗСС} = 150\,000 \times (32\% + 2,9\% + 2,1\% + 1,2\%) = 57\,000.$$

3. Розрахунки податку на прибуток

3.1. Податок на прибуток ($\text{П}_{\text{приб}}$) розраховується згідно з формулою:

$$\text{П}_{\text{приб}} = \text{П}_{\text{оподат}} \times 30\%,$$

де $\text{П}_{\text{оподат}}$ – прибуток, що є об'єктом оподаткування податку на прибуток.

У свою чергу,

$$\text{П}_{\text{оподат}} = \text{ДВ}_{\text{скор}} - \text{ВВ} - \text{А} = (\text{ДВ}_{\text{сум}} - \text{Д}_{\text{н/в}}) - \text{ВВ} - \text{А},$$

де $\text{ДВ}_{\text{скор}}$ – скоригована сума валового доходу;

$\text{ДВ}_{\text{сум}}$ – загальна сума валового доходу;

$\text{Д}_{\text{н/в}}$ – доходи, що не включаються до скоригованої суми валового доходу;

ВВ – валові витрати підприємства;

А – амортизаційні відрахування з основних засобів і нематеріальних активів.

3.2. Розрахунки скоригованої суми валового доходу, грн:

$$\text{ДВ}_{\text{сум}} = 920\,000 + 210\,000 + 150\,000 + 256\,000 + 65\,000 + 75\,000 + \\ + 22\,000 + 300\,000 = 1\,998\,000;$$

$$\text{Д}_{\text{н/в}} = 256\,000 + 36\,000 + 65\,000 + 75\,000 + 22\,000 + 120\,000 = 574\,000;$$

$$\text{ДВ}_{\text{скор}} = 1\,998\,000 - 574\,000 = 1\,424\,000.$$

3.3. Розрахунки валових витрат

Валові витрати у даному випадку складаються з наступних платежів:

- витрат, що прямо відноситься до валових витрат (для цієї задачі – 650 тис. грн.);
- збори соціального призначення;
- витрати подвійного призначення. До них у нашому випадку відноситься: нарахована заробітна плата, витрати на модернізацію та реконструкцію виробництва, витрати на рекламу.

3.3.1. Витрати на нараховану заробітну плату відносяться до валових витрат, крім премії за результатами діяльності підприємства. Це обумовлено тим, що ця премія має сплачуватись за рахунок чистого прибутку. Таким чином, до валових можна віднести тільки суму в 120 тис. грн.

3.3.2. Витрати на модернізацію та реконструкцію виробництва, що можна віднести на валові витрати, складають 200 тис. грн

$$(2\,000\,000 \times 10\%),$$

де 10% – норматив списання цих витрат;

2 000 000 – балансова вартість основних засобів на початок податкового періоду (IV кварталу 2003 р.), що передуює плановому податковому періоду.

3.3.3. Витрати на рекламу, що можна віднести на валові витрати, складають 12 тис. грн ($600\ 000 \times 2\%$), де 2% – норматив списання цих витрат; 600 000 – оподатковуваний прибуток, який був протягом податкового періоду, що передує плановому податковому періоду (IV кварталу 2003 р.).

3.3.4. Підставляємо цифри для розрахунку валових витрат, грн:

$$\mathbf{ВВ = 650\ 000 + 120\ 000 + 57\ 000 + 200\ 000 + 12\ 000 = 1\ 039\ 000.}$$

3.4. Розрахунки амортизаційних відрахувань

Амортизаційні відрахування за I квартал 2004 року (A_2) розраховуються:

$$\begin{aligned} A_2 &= B_2 \times H_{ам} : 100\%; \\ B_2 &= B_1 + ВВ_1 - B_{виб1} - A_1. \end{aligned}$$

У свою чергу, $A_1 = B_1 \times H_{ам} : 100\%$,

де B_2 – балансова вартість основних засобів на початок I кварталу 2004 року;

$H_{ам}$ – квартальна норма амортизаційних відрахувань на основні засоби (у нашому випадку – устаткування, що означає $H_{ам} = 3,75\%$);

$ВВ_1$ – вартість основних засобів, що були введені протягом IV кварталу 2003 року;

$B_{виб1}$ – вартість основних засобів, що були виведені з виробництва протягом IV кварталу того ж року;

A_1 – амортизаційні відрахування за IV квартал 2003 року.

Підставляємо цифри в ці формули та одержуємо, грн:

$$\begin{aligned} A_1 &= 2\ 000\ 000 \times 3,75\% = 75\ 000; \\ B_2 &= 2\ 000\ 000 - 250\ 000 - 75\ 000 = 1\ 675\ 000; \\ A_2 &= 1\ 675\ 000 \times 3,75\% = 62\ 812. \end{aligned}$$

3.5. Заключні розрахунки суми податку на прибуток, грн:

$$\begin{aligned} P_{оподат} &= 1\ 424\ 000 - 1\ 039\ 000 - 62\ 812 = 322\ 188; \\ P_{приб} &= 322\ 188 \times 25\% = 8547. \end{aligned}$$

4. Висновки

Планові показники сплати податків до бюджет мають наступний вигляд, грн:

ПДВ	118 000
Акцизний збір	36 000
Прямі податки, що пов'язані з нарахуванням та сплатою заробітної плати (сплачуються підприємством)	57 000
Податок на прибуток	8547

Задача 33

Рекламне агентство за податковий період планує одержати наступні види доходу, розраховані у договірних цінах: 1) за розміщення реклами – 16 тис. грн; 2) за виготовлені для рекламодавців стенди – 29,2 тис. грн.

Матеріальні витрати на діяльність фірми мають скласти 17 тис. грн, витрати на заробітну плату – 3 тис. грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати. Ціни договірні.

Задача 34

Телевізійна компанія за податковий період одержить наступні види доходу, у договірних цінах: 1) за розміщення реклами – 516 тис. грн; 2) за її виготовлення – 292 тис. грн.

Витрати на діяльність фірми мають скласти: матеріальні – 417 тис. грн, на заробітну плату – 63 тис. грн. Балансова вартість апаратури склала 2500 тис. грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати. Ціни договірні. Протягом цього періоду планується купити передавальний комплекс вартістю 60 тис. грн.

Задача 35

Ательє мод має пошити своїм замовникам за місяць пальта і плащі на суму 35 тис. грн, а також продати у своєму магазині матеріалів на суму 7 тис. грн. Матеріальні витрати ательє мод, пов'язані з

пошиттям цих виробів і придбанням матеріалів, складатимуть 21 тис. грн. Витрати на заробітну плату (без нарахування на неї) – 4,5 тис. грн. У поточному місяці буде куплена нова швацька машина – 750 грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати.

Задача 36

Підприємство-виготовлювач за звітний період має реалізувати на оптову торгову базу партію одягу зі шкіри за договірними цінами на суму 1330 тис. грн. Матеріальні витрати, пов'язані з виробництвом цієї продукції, мають скласти 210 тис. грн. Ставка акцизного збору складає 60 відсотків, нарахована заробітна плата – 48 тис. грн. У поточному місяці має бути куплена нова швацька машина – 4750 грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати. Вартість основних фондів (обладнання) склала 60 тис. грн.

Задача 37

На молокопереробний завод надходить молоко як давальницька сировина. Власнику молока завод повертає продукти переробки, розфасовані в одиничну упаковку. Показники діяльності заводу за місяць наступні: заводу за послугу з переробки молока сплачено 30 тис. грн (у т.ч. ПДВ); матеріальні витрати з переробки – 9 тис. грн (ціна договірні); нараховано заробітну плату – 5,5 тис. грн; отримано кредит у сумі 5 тис. грн на один місяць, без вимоги про його оплату. Ставка Національного банку України в цей період склала 72 відсотки річних.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати.

Задача 38

Ресторан «McDonald's» реалізував виготовлених ним страв на суму 55 тис. грн (договірні ціни). У цей же період продано напівфабрикатів, отриманих з центральної бази, на суму 5 тис. грн. Матеріальні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією власних страв, а також з реалізацією напівфабрикатів, склали 20 тис. грн. Заробітна

плата працівників – 8 тис. грн. У цей же період придбана мікрохвильова піч вартістю 1,8 тис. грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати.

Задача 39

Оптова база купила у виробників партію горілки 40⁰ у кількості 10 000 пляшок по 0,75 літри. Ставка акцизу – 2 євро за 1 літр горілки зі 100 відсотків. Курс іноземної валюти: 1 євро = 5,5 грн, 1 дол. США = 5 грн. Оптова ціна однієї пляшки горілки – 2 грн.

Які податки сплатить виробник при продажу партії цього товару? Ціни договірні. Матеріальні витрати, пов'язані з виробництвом цього товару – 9 тис. грн, заробітна плата – 6 тис. грн. Виробник одержав прямі інвестиції в обсязі 15 тис. грн.

Задача 40

Міська телефонна станція (МТС) у жовтні 2000 року обслужила 5000 абонентів, виписавши кожному квитанцію на 10 грн. Матеріальні витрати МТС за цей період склали 20 тис. грн. Витрати на виплату заробітної плати – 3 тис. грн. На станції зайнято 15 працівників. Співвідношення доходів між ними – 1:2:3, відповідно за групами з п'яти осіб.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати. Ціни договірні.

Задача 41

Рибний комбінат реалізував протягом III кварталу 2003 року на оптову базу копченості з білуги. Ставка акцизного збору – 40 відсотків. Матеріальні витрати, пов'язані з виробництвом цієї продукції – 150 тис. грн. Витрати на заробітну плату – 17 тис. грн. У серпні придбана нова коптільна камера вартістю 23 тис. грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати. Ціни договірні.

Задача 42

Меблева фабрика продала партію меблів за договірними цінами на суму 1500 тис. грн, ставка акцизного збору – 15 відсотків. Витрати на сировину, матеріали, паливо та інші витрати, що можна віднести до валових – 315 тис. грн. Нараховано заробітну плату – 28 тис. грн. Підприємство виплатило дивіденди – 10 тис. грн.

Визначте податки, які, виходячи з умов цієї задачі, можна розрахувати. Ціни договірні.

Тема «Офшорний механізм як спосіб зменшення податкових платежів»

Податкові розрахунки в умовах офшору

Задача 43

Українське підприємство **У1** пропонує здійснити постачання продукції українському підприємству **У2** протягом року на загальну суму 36 000 тис. грн (у цінах реалізації). Валові витрати й амортизаційні відрахування на основні фонди, пов'язані з виробництвом цієї продукції, складають 20 000 тис. грн. При цьому матеріальні витрати на її виробництво склали 15 000 тис. грн (у договірних цінах).

З метою зменшення витрат на виплату податків керівництво підприємства **У1** приймає рішення створити офшорну компанію **ОФ** через яку можна буде здійснювати постачання своєї продукції на підприємство **У2**. Рішення про заснування офшорного підприємства ґрунтувалося на наступних цифрах:

- компанія буде утворена на Віргінських островах. На них не платяться податки, але сплачується щорічний збір у розмірі 300 дол. США;
- витрати на утримання офшорної компанії складатимуть 150 000 дол. США;
- передбачається, що курс 1 дол. США протягом року складе 5 грн;
- розробляється фінансова схема роботи з офшорною компанією. Схема припускає, що реалізація продукції на адресу офшорного підприємства здійснюватиметься за цінами, які будуть нижче реальної вартості продукції (тобто 36 000 тис. грн) на 30 відсотків. Продаж продукції офшорної компанії на адресу підприємства **У2** буде здійснюватися за повною ціною, тобто за 36 000 тис. грн.

Сутність відносин між сторонами цієї задачі показана на рис. 2. Подвійною лінією показані можливі відносини, якщо не використувати офшорну компанію.

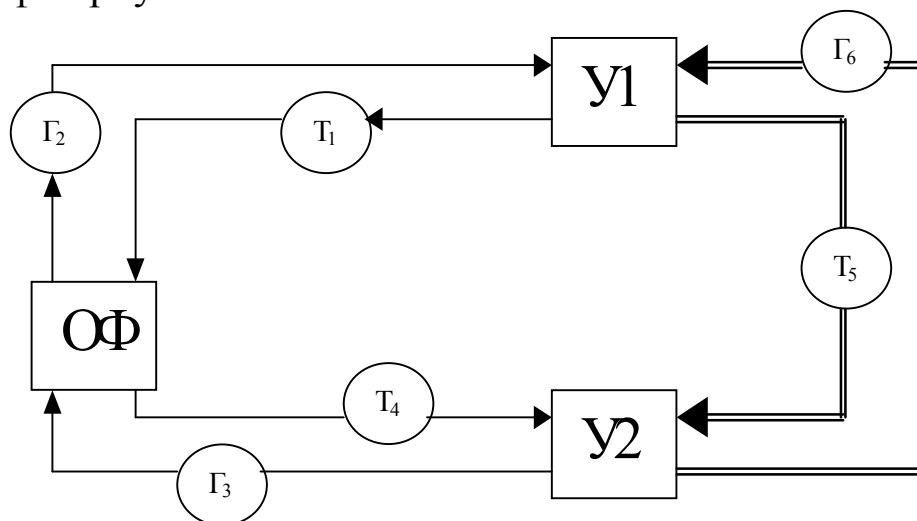


Рис. 2. Схема фінансових відносин з використанням і без використання (подвійна лінія) офшорної компанії

На рис. 2 підприємство **У1** продає товар для офшорної компанії, таким чином, товар переміщається (T_1) від підприємства **У1** до офшорної компанії **ОФ**; офшорна компанія **ОФ** передає гроші (T_2) за товар підприємству **У1**; підприємство **У2** платить гроші (T_3) за товар на адресу компанії **ОФ**; офшорна компанія **ОФ** переміщує товар (T_4) на адресу підприємства **У2**.

Студентам пропонується розрахувати суми податків, які будуть виникати в кожному з варіантів дій підприємства **У1**, суму одержаного ним прибутку і вибрати кращий з них. Для спрощення можна обмежитися тільки податком на прибуток і податком на додану вартість.

Одним з варіантів є продаж товару від підприємства **У1** безпосередньо підприємству **У2**. Другим є продаж товару від **У1** за допомогою офшорної компанії.

Розв'язання

Варіант 1. Продаж здійснюється без використання компанії **ОФ**.

1) Розраховуємо, що сума ПДВ, яку доведеться сплатити до бюджету, складе 3 000 тис. грн:

$$36\,000 \times 20\% : 120\% - 15\,000 \times 20\% : 100\% = 3\,000.$$

2) Розрахунок податку на прибуток, тис. грн:

$$(36\,000 - 6\,000 - 20\,000) \times \frac{30}{100} = 3\,000.$$

3) Разом буде сплачено до бюджету сума 6 000 тис. грн:

$$(3\ 000 + 3\ 000).$$

Варіант 2. Продаж здійснюється з використанням компанії **ОФ**.

Візьмемо до уваги, що підприємство експортує товар за ціною, що на 30 відсотків менша номінальної. Таким чином, до розрахунку береться:

$$25\ 200 \times \left(36\ 000 \times \left(\frac{100\% - 30\%}{100\%} \right) \right).$$

Підприємство **У1** оплачує на адресу митниці витрати на митний догляд:

$$25,2 \left(\left(36\ 000 \times \frac{100\% - 30\%}{100\%} \right) \times \frac{0,1}{100} \right).$$

Компанія **ОФ** оплачує підприємству **У1** отриману продукцію, перераховуючи на його адресу 5 040 000 дол. США:

$$\left(\frac{36\ 000}{5} \times \frac{100\% - 30\%}{100} \right).$$

1) У підприємства **У1** виникає право на відшкодування ПДВ із бюджету, тому що продукція реалізується на експорт, а оплата за неї надходить в іноземній валюті, тис. грн:

$$\text{ПДВ}_{\text{відшкодування}} = 0 - 15000 \times \frac{20}{100} = -300000.$$

2) Прибуток, що виникає у підприємства **У1**, тис. грн:

$$25\ 200 - 20\ 000 = 5\ 200.$$

3) Податок на прибуток платить підприємство **У1**, тис. грн:

$$1560 \times \left(5200 \times \frac{30}{100} \right).$$

4) Витрати на утримання офшорної компанії, дол. США:

$$15\ 300 \times (15\ 000 + 300), \text{ тобто } 15\ 300.$$

5) Компанія **ОФ** одержує від підприємства **У2** за продану продукцію 6 000 тис. дол. США. Цей розрахунок зробили зважаючи на те, що продаж продукції підприємству **У2** відбувалася за договірною ціною, дол. США:

$$\left(36\ 000 - 36\ 000 \times \frac{20}{120} \right) : 5 = 6\ 000\ 000.$$

6) Розраховуємо митні збори, що сплачуються під час імпорту товару від **ОФ**. Їх сума складає 30 тис. грн, а саме:

$$6000 \times 5 \times \frac{0,1\%}{100} = 30.$$

7) Розраховуємо ПДВ, що необхідно буде сплатити під час імпорту товару від **ОФ**. Сума ПДВ складе 6006 тис. грн, а саме:

$$(6000 \times 5 + 30) \times \frac{20\%}{100\%} = 6006.$$

8) Розраховуємо податки та витрати, що виникають під час другого варіанта. На їх розмір впливають:

- митні збори під час експорту та імпорту;
- економія на відшкодуванні ПДВ;
- податок на прибуток підприємства **У1**;
- витрати на утримання **ОФ**;
- ПДВ, що сплачується під час імпорту від **ОФ**.

Загальна сума цих податків та витрат складає 4636,5 тис. грн:

$$(25,2 + 30 - 3000 + 1560 + 15,3 + 6006).$$

9) Визначаємо варіант, коли сплачується менше податків – це другий варіант.

Економія податків складає 1363,5 тис. грн, а саме **(6000 – 4636,5)**.

Задача 44

Виходячи з умов задачі 43, спробуйте відповісти, наскільки вигідно підприємству **У2** купувати продукцію у підприємства **У1**, користуючись при цьому послугами компанії **ОФ**?

Підприємство **У2** використовує отриманий товар для виготовлення продукції, вартість якої 60 000 тис. грн (ціна договірна). Для виготовлення її підприємство здійснює матеріальні витрати (крім закупівлі товару в підприємства **У1**) на суму 700 тис. грн (ціни договірні). Усього валові витрати й амортизаційні відрахування підприємства **У2** складають 45 000 тис. грн.

Також необхідно відповісти, які мають бути фінансові відносини між підприємствами **У1** і **У2**, щоб підвищити їх зацікавленість у використанні офшорної схеми?

Необхідно пам'ятати, що підприємству **У2** зараховуються як валові витрати тільки 85 відсотків вартості, сплаченої на адресу компанії **ОФ**.

КОРОТКИЙ АЛФАВІТНО-ТЕМАТИЧНИЙ СЛОВНИК ТЕРМІНІВ

Амортизаційні відрахування за квартал чи інший податковий період – це сума щодо якої здійснюються розрахунки (податку на прибуток). Визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового періоду.

Амортизація основних фондів і нематеріальних активів – поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених законом про оподаткування прибутку.

База оподаткування ПДВ операцій з ввезення (пересилання) на митну територію України – договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації, з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) таких товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну товарів (робіт, послуг).

База оподаткування ПДВ операцій з продажу – визначається, як правило, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів.

Балансова вартість основних фондів на початок податкового розрахункового кварталу. Використовується при розрахунку податку на прибуток і визначається за формулою: $B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1)$, де $B(a)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1 на початок розрахункового кварталу; $B(a-1)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1 на початок кварталу, що передував розрахунковому;

П(а-1) – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому; **В(а-1)** – сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому; **А(а-1)** – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Бюджетне відшкодування з ПДВ – сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку. Розраховується як різниця між сумою податкового зобов'язання і сумою податкового кредиту.

Валові витрати виробництва та обігу – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Повний перелік таких доходів надається у п. 5.2 Закону про оподаткування прибутку. Це, наприклад, витрати, не пов'язані з веденням основної діяльності, виплата дивідендів, сплата штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду.

Валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами. Повний перелік таких доходів надається у п. 4.1 Закону про оподаткування прибутку.

Витрати подвійного призначення – такі витрати на здійснення підприємницької діяльності, які відносяться на валові витрати тільки у межах чинних нормативів. Розмір витрат, що перевищує чинний норматив, не відноситься на валові витрати, тобто відносяться на чистий прибуток. Перелік таких витрат подається у п. 5.4 Закону про оподаткування прибутку. Такими є, наприклад, витрати на поточний і капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію, технічне переоснащення та інші види поліпшення основних фондів у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду.

Витрати, що не включаються до складу валових витрат – це такі, що врешті-решти здійснюються за рахунок чистого прибутку. Повний перелік таких витрат подається у п. 5.3 Закону про оподаткування прибутку.

Дата збільшення валових витрат (для більшості випадків) виробництва (обігу) – дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
- або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Дата збільшення валового доходу (для більшості випадків) – вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку – дата її оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ – стосовно операцій з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку або дата їх оприбуткування в касі платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Дата виникнення права платника ПДВ на податковий кредит вважається, дата здійснення першої з подій:

- або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунка (товарного чека) – в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;
- або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Ця норма стосується більшості господарських операцій з продажу, що здійснюються у межах митної території України. У залежності від особливостей окремих операцій, ця норма має деякі відмінності.

Доходи, що не включаються до складу валового доходу – такі доходи, які увільняються від оподаткування податком на прибуток. Це, наприклад, суми податку на додану вартість, отримані (нараховані) платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів (робіт, послуг); суми одержаного платником податку емісійного доходу. Повний перелік таких доходів надається у п. 4.2 Закону про оподаткування прибутку.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню згідно з Законом «Про податок з доходів фізичних осіб», нарахований (виплачений) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду (далі – оподатковуваний дохід).

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх нарахуванні (виплаті), доходів, які підлягають оподаткуванню у складі загального річного оподаткованого доходу, доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними цим Законом.

Загальний місячний оподатковуваний дохід дорівнює сумі оподатковуваних доходів, виплачених (нарахованих) протягом такого звітного податкового місяця.

Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, отриманих (нарахованих) протягом такого звітного податкового року.

Загальний річний оподатковуваний дохід складається з суми загальних місячних оподатковуваних доходів звітного року, а також іноземних доходів, одержаних протягом такого звітного року. Доходи, що включаються до складу загального місячного оподаткованого доходу, подаються у п. 4.2 Закону.

Консолідований податок – податок, що сплачує головна структура платника податку до бюджету за місцем свого розміщення замість платежів своїх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, які вони мають сплачувати до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету своїх територіальних громад за їх місцезнаходженням.

Мінімальна заробітна плата (у розрахунку на місяць) – критерій, обраний для обмеження розміру податкової соціальної пільги. Враховується під час розрахунків податку на доходи фізичних осіб. За станом на початок 2004 року її розмір складав 205 грн.

Місячний прожитковий рівень – критерій, обраний для обмеження права на використання податкової соціальної пільги та для обмеження розміру податкового кредиту. Враховується під час розрахунків податку на доходи фізичних осіб. За станом на початок 2004 року його розмір складав 365 грн.

Наймана особа – фізична особа, яка безпосередньо власною працею виконує трудову функцію виключно за дорученням або наказом працедавця згідно з умовами укладеного з ним трудового договору (контракту) відповідно до закону. При цьому усі вигоди від виконання такої трудової функції (крім заробітної плати такої найманої особи, інших виплат чи винагород на її користь, передбачених законодавством), а також усі ризики, пов'язані з таким виконанням або невиконанням, отримуються (несуться) працедавцем.

Незалежна професійна діяльність – діяльність, що полягає в участі фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, так само, як діяльності лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінників, інженерів чи архітекторів та помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю, за умов, якщо такі особи не є найманими працівниками чи суб'єктами підприємницької діяльності.

Норми амортизації – встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал): група 1 – 2 відсотки; група 2 – 10 відсотків; група 3 – 6 відсотків; група 4 – 15 відсотків. Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених цим підпунктом.

Об'єктом оподаткування акцизного збору найчастіше є: а) обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), у тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безплатної передачі товарів (продукції) або з частковою їх оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини; б) митна вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з: продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України; ввезення (пересилання) товарів на митну територію України та отримання робіт (послуг), що надаються нерезидентами для їх використання або споживання на митній території України; вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України.

Об'єктом оподаткування податку з доходів фізичної особи відносно резидента є наступні види доходів: загальний місячний оподатковуваний дохід; чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року; доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті; іноземні доходи.

Об'єкт оподаткування податку на прибуток – прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на: суму валових витрат платника податку; суму амортизаційних відрахувань. При цьому суми розраховуються на основі норм Закону «Про оподаткування прибутку підприємств».

Об'єкт оподаткування, що виникає як нарахована заробітна плата визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України чи внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які відповідно до закону справляються за рахунок доходу найманої особи.

Основні фонди – матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення до експлуатації таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Пеня – плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляє платник податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Персональна податкова відповідальність – забороняється будь-яка поступка податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам, а також поступка контролюючим органом права вимоги податкового боргу платника податків іншим особам. Положення цього пункту не поширюються на випадки, коли гарантами повного та своєчасного погашення податкових зобов'язань платника податків виступають інші особи, якщо таке право передбачено законами України з питань оподаткування.

Платники податків – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами покладений обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції.

Платники акцизного збору найчастіше: а) суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші відокремлені підрозділи) – виробники підакцизних товарів на митній території України, у тому числі з давальницької сировини; б) нерезиденти, які здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на митній території України; в) будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують на митну територію України підакцизні товари.

Платник ПДВ – особа, яка зобов'язана здійснювати утримання та внесення до бюджету податку на додану вартість, що сплачується покупцем, або особа, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України.

Платник податку з доходів фізичної особи – або резидент, який отримує як доходи з джерелом їх походження з території України, так й іноземні доходи або нерезидент, який отримує доходи з джерелом їх походження з території України.

Податкова накладна (використовується стосовно ПДВ) – документ, що підтверджує право платника на податковий кредит з ПДВ. Податкова накладна складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг).

Податкова декларація – розрахунок, що оформлюється як документ, і подається платником податків до контролюючого органу у строки встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Податкові декларації подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

а) календарному місяцю – протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі при сплаті квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

в) календарному року, як правило – протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

г) календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб (прибуткового податку з громадян) – до 1 квітня року, наступного за звітним.

Податкова соціальна пільга – сума, на яку платник податку з доходів фізичної особи має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця як заробітна плата. Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, отриманого платником податку як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

Податкове зобов'язання – зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків” перед бюджетами та державними цільовими фондами або іншими законами України.

Податкове зобов'язання з ПДВ – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді. Її розмір дорівнює сумі ПДВ, яку платник податків отримав у складі ціни за товар (роботу, послугу), якщо виконується операція у межах митних кордонів України. Якщо виконується операція імпорту, то розмір податкового зобов'язання розраховується інакше. У такому разі це зобов'язання дорівнює сумі ПДВ, що має бути сплачена під час ввезення товару (роботи, послуги) на митну територію України.

Податкові періоди ПДВ – для платників податку, що мають обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік вище 7200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, податковий (звітний) період дорівнює календарному місяцю. У інших випадках податковий період дорівнює одному кварталу (три місяці).

Податковий борг (недоїмка) – податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Податковий кредит – сума (вартість) витрат, понесених платником податку-резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів-фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за результатами такого звітного року, у випадках, визначених цим Законом.

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

Податковий кредит звітного періоду складається із сум ПДВ, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Податок з доходів фізичних осіб – плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташована особа, що утримує цей податок згідно з Законом України «Про податок з доходів фізичної особи».

Платники податку на прибуток підприємств – суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами. До них відносяться філії, відділення та інші відокремлені підрозділи цих платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади.

Пов'язана особа – особа, що відповідає будь-якій з наведених нижче ознак: юридична особа, яка здійснює контроль над платником податку або контролюється таким платником податку, або перебуває під спільним контролем з таким платником податку; фізична особа або члени сім'ї фізичної особи, які здійснюють контроль над платником податку.

Членами сім'ї фізичної особи вважаються її чоловік або дружина, прямі родичі (діти або батьки) як фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, а також чоловік або дружина будь-якого прямого родича фізичної особи або її чоловіка (дружини); посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або зупинення правових відносин, а також члени її сім'ї. Для фізичної особи загальна сума володіння часткою статутного фонду платника податку (голосів у керівному органі) визначається як загальна сума корпоративних прав, що належить такій фізичній особі, членам сім'ї такої фізичної особи та юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою або членами її сім'ї.

Податкові періоди щодо податку на прибуток – календарні квартал, півріччя, три квартали, рік. Податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду.

Податковий агент зі сплати акцизного збору – не є платником акцизного збору, але є особою, уповноваженою законодавством нараховувати, стягувати акцизний збір з його платників та вносити його до бюджету, а також нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання таких повноважень.

Порядок визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

Підставою для отримання відшкодування є дані тільки податкової декларації за звітний період.

Примусове стягнення активів платника податків – може здійснюватися виключно за рішенням суду. В інших випадках платники податків самостійно визначають черговість та форми задоволення претензій кредиторів за рахунок активів, вільних від заставних зобов'язань забезпечення боргу. У разі, якщо такого платника податків

визнано банкрутом, черговість задоволення претензій кредиторів визначається законодавством про банкрутство.

Процедура сплати податку на прибуток: платники подають до податкового органу податкову декларацію про прибуток за звітний період, розраховану наростаючим підсумком з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів. При цьому за звітні квартали, півріччя та три квартали платники податку подають спрощену декларацію, а за результатами звітного року – повну.

Рівність бюджетних інтересів – податковий борг перед різними бюджетами або державними цільовими фондами погашається попередньо погашенню податкових зобов'язань, які не є податковим боргом, у порядку календарної черговості його виникнення, у разі одночасного його виникнення за різними податками, зборами (обов'язковими платежами) погашення відбувається у рівних пропорціях.

Розмір пені – нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з сум таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Розмір штрафних санкцій за порушення податкового законодавства накладаються на платника податків у розмірах, визначених диференційовано, у залежності від особливості податкового порушення. Штрафні санкції накладаються контролюючими органами, а у деяких випадках – самостійно нараховуються та сплачуються платником податків.

Самозайнята особа – платник податку, який є суб'єктом підприємницької діяльності або здійснює незалежну професійну діяльність та не є найманою особою у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Склад податкового кредиту, що враховується під час розрахунку суми податку з доходів фізичних осіб, включає фактично понесені витрати, підтверджені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких

витрат. Ці документи не надсилаються до податкового органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки стосовно нарахування такого податкового кредиту.

Скоригований валовий дохід – сума доходів, що визначаються як валові, з яких віднімаються доходи, які не визначаються як валові.

Ставка податку на прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 25 відсотків до об'єкта оподаткування.

Ставки акцизного збору у процентах до обороту з продажу товарів діють для: а) товарів, що реалізуються за вільними цінами – виходячи з їхньої вартості за цими цінами, без урахування акцизного збору, без податку на додану вартість; б) товарів, що реалізуються за державними фіксованими та регульованими цінами – виходячи з їхньої вартості за цими цінами без урахування торговельних знижок, а також сум податку на додану вартість; в) імпортованих товарів – виходячи з митної (закупівельної) вартості, збільшеної на суму ввізного мита, без урахування акцизного збору.

Ставки акцизного збору у твердих сумах з одиниці реалізованого товару продукції – приймаються при операціях усередині країни і при операціях імпорту.

Строки погашення податкового зобов'язання – платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Ступені споріднення членів сім'ї фізичної особи як платника податку з доходів фізичної особи.

Перша ступень споріднення – її батьки та батьки її чоловіка або дружини, її чоловік або дружина, діти як фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, у тому числі усиновлені ними діти.

Другий ступінь споріднення – інші члени сім'ї фізичної особи, а саме: баба або дід фізичної особи, брати чи сестри фізичної особи, інші утриманці такої фізичної особи або її опікуни, визнані такими згідно із законом.

Штрафна санкція (штраф) – плата у фіксованій сумі у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
2. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 4.12.1990 р. № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
3. Закон України «Про державний бюджет України на 2004 рік» від 27.11.2003 р. № 1344-ІV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 49. – С. 7.
4. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
5. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-ІV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
6. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – Ст. 1.
7. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р., № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
8. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 23.05.1997 р. № 283/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 181.
9. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 37. – Ст. 237.
10. Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.2001 р. № 2213-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 11. – Ст. 47.
11. Закон України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що стало причиною втрати працездатності» від 22.02.2001 р. № 2272-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 17. – Ст. 80.
12. Закон України «Про внесення змін Закон України «Про податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» від 18.03.1997 р. № 75/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 15. – Ст. 117.

13. Закон України «Про внесення змін і доповнень у Закон України «Про плату за землю» від 19.09.1996 р. № 378/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 45. – Ст. 238.

14. Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 26.06.1997 р. № 397/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 36. – Ст. 231.

15. Закон України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі види товарів (продукції)» від 11.07.1996 р. № 313/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

16. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої і тютюнові вироби» від 15.09.1995 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 40. – С. 297.

17. Указ Президента України «Питання Державної митної служби України» від 24.08.2000 р. № 1022/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 35. – С. 2.

18. Указ Президента України «Про ставки акцизного збору на нафтопродукти» від 24.06.1998 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 25. – С. 43.

19. Декрет КМУ «Про прибутковий податок із громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 77.

20. Декрет КМУ «Про акцизний збір» від 26.12.92 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 82.

21. Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21.01.1993 р. № 7-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 113.

22. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р. № 56-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 30. – Ст. 336.

23. Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – 152 с.

24. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. – М.: Аналитика-пресс, 1997. – 600 с.

25. Налоговое право: Учеб. пособие / Сост.: С.В. Александров, Н.П. Кучерявенко, Н.В. Сидорова. – Х.: Консум, 1998. – 816 с.

26. Буряковский В.В., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги: Учеб. пособие. – Д.: Пороги, 1998. – 646 с.

27. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Х.: Легас, 2001. – 584 с.

28. Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2000. – 639 с.

Навчальне видання

Палей Сергій Борисович

**Податкова система
(основи теорії і практики)**

Редактор

Н.С. Скок

Комп'ютерна
верстка

А.В. Остренко

Підписано до друку 31.03.04. Формат 60x84¹/₁₆. Папір фінський.
Друк офсетний. Обл.-вид. арк. 9,9. Тираж 300 прим. Замовлення № 37.

Донецький державний університет управління
83015, м. Донецьк-15, вул. Челюскінців, 163а

