

Палей С.Б.

Налоговая система
(основы теории и практики)

Учебное пособие

2-е издание, переработанное и дополненное

Донецк 2006

ББК 65.9(2)261.41я7

П14

Палей С.Б.

П14 **Налоговая система (основы теории и практики):** Учеб. пособие. / Изд. 2-е дополн., переработанное, на рус. языке - Донецк: ДонГУУ, 2006. - 248 с.

Первое издание этой книги [Палей С.Б. Податкова система (основи теорії і практики): Навч. посібник. - Донецьк: ДонДУУ, 2004. – 205 с.] - укр. язык - рекомендовано Министерством образования и науки Украины в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений (письмо № 14/18.2-1324 от 15.06.2004 г.).

ISBN

Рассматриваются теоретические основы формирования современной системы налогообложения. Излагаются основные требования к созданию налоговой системы Украины. Раскрываются механизмы начисления и уплаты важнейших налогов и других обязательных платежей, обеспечивающих подавляющую часть поступлений в бюджеты всех уровней.

По каждой из учебных тем дается комплект вопросов для самостоятельного изучения курса, задачи для практических занятий, а также задача для рассмотрения производственных ситуаций по курсу в целом. По наиболее сложным темам прилагаются образцы решения задач.

Предназначено студентам экономических специальностей ВУЗов третьего и четвертого уровней аккредитации, а также обучающимся в системе повышения квалификации.

Рецензенты: Коровина З.П. - д-р экон. наук, проф.

(Донецкий национальный университет);

Поважный А.С. - д-р экон. наук, проф.

(Донецкий государственный университет управления)

Землянкин А.И. - к.э.н., зам.директора

(Институт экономики промышленности НАН Украины)

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	8
1. Сущность и виды налогов	8
2. Налоговая система и налоговая политика	34
3. Теория двойного налогообложения и методы его устранения	47
Раздел II. ПРЯМЫЕ НАЛОГИ	58
4. Налог на прибыль	58
5. Налог на доходы физических лиц	76
6. Общеобязательные сборы, обусловленные начислением и выплатой заработной платы	98
7. Налоги, обусловленные правами собственности	106
7.1. Налог с владельцев транспортных средств	106
7.2. Земельный налог (плата за землю)	109
7.3. Другие налоги, обусловленные правами собственности на имущество	114
8. Плата за ресурсы и услуги	116
8.1. Плата за загрязнение окружающей природной среды	116
8.2. Сбор за пользование недрами для добычи полезных ископаемых	117
8.3. Плата за специальное использование водных ресурсов	120
8.4. Сбор за специальное использование лесных ресурсов и пользование земельными участками лесного фонда	123
Раздел III. КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	127
9. Налог на добавленную стоимость	127
10. Акцизный сбор	146
11. Таможенная и государственная и пошлины	156

12. Местное налогообложение	168
-----------------------------------	-----

**Раздел IV. ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ
СИСТЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬНОСТИ**

УПЛАТЫ НАЛОГОВ	174
-----------------------------	------------

13. Государственная налоговая служба Украины	174
--	-----

14. Упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства	184
--	-----

15. Налоговое планирование	198
----------------------------------	-----

16. Оффшорный механизм как способ уменьшения налоговых платежей	206
--	-----

17. Уклонение от налогов	213
--------------------------------	-----

Раздел V. УЧЕБНЫЕ ЗАДАНИЯ	221
--	------------

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	244
--------------------------------	------------

ВВЕДЕНИЕ

Развитие рыночных отношений в Украине сопровождается повышением роли государственного регулирования в управлении экономическими и социальными отношениями. Поэтому возрастает значение налогов, сборов и других обязательных платежей, обеспечивающих государственное воздействие на пропорции общественного воспроизводства. Налоговая политика государства призвана обеспечить раскрепощение производителей, остановить процесс спада производства, стимулировать приоритеты сферы деятельности народного хозяйства Украины.

Основной задачей настоящего пособия является изложение основных принципов налогообложения, выработанных с учетом мировых достижений экономической мысли и практики, а также нормативных документов, которые используются в Украине сегодня.

Будущим специалистам, руководителям предприятий и организаций необходимо знать требования, предъявляемые к организации налоговых расчетов с государством. С этой целью в пособии подается полная информация о сущности налогообложения, классификация и характеристика налогов, сборов и других обязательных платежей, а также механизм их расчета, начисления и уплаты.

Данный курс основан на действующем в Украине налоговом законодательстве. Он необходим для формирования экономического мировоззрения студентов - будущих практических работников: бухгалтеров, экономистов, предпринимателей, работников налоговых служб, аудиторов, аналитиков и прогнозистов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Целью изучения курса является получение студентами знаний о методологии, практике и организации планирования, теории формирования налоговой системы в государстве, о практике формирования украинской налоговой системы, об основах технологии начисления и уплаты важнейших налогов в Украине.

Основные задачи курса связаны с изучением:

- сущности налогообложения;
- функций налогообложения;
- видов и особенностей налогов в Украине;
- современных способов формирования государственной налоговой системы, основанной на мировых достижениях экономической науки и практики;
- механизма действия важнейших налогов в Украине, которые обеспечивают подавляющую долю поступлений в консолидированный бюджет;
- организации работы на предприятии по обеспечению полных и своевременных расчетов налогоплательщика с бюджетом.

Особое внимание при изучении курса отводится формированию у студентов навыков квалифицированно изучать налоговые нормативные акты, а также навыков формирования у них базы знаний для грамотного и эффективного налогового планирования, для организации налогового учета. Очень важна и практическая направленность курса, который обеспечивает формирование и закрепление практических навыков, необходимых будущим специалистам для того, чтобы квалифицированно выполнять расчеты по определению сумм налоговых платежей.

Учебное пособие «Налоговая система» предназначено для студентов специальностей «Финансы» и «Учет и аудит» Донецкого государственного университета управления, которые углубленно изучают эту дисциплину. Также оно может быть использовано студентами других специальностей, которые изучают основы системы налогообложения (т.е. изучают налоговую систему без детального углубления в основы налоговой теории). Учебное пособие сформировано с учетом пятнадцатилетнего опыта построения учебного процесса (чтение лекций, проведение практических занятий, руководства курсовыми и дипломными работами) для студентов разных форм обучения - дневной, заочной, слушателей системы последиplomного образования, а также системы повышения квалификации.

В учебном пособии излагаются современные представления о системе налогообложения государства. Также оно содержит тематическое изложение законодательных, директивных и нормативных документов, которые регламентируют

налогообложение в Украине. В него вошли документы, которые определяют общий механизм системы налогообложения, а также структуру этого механизма. Это дает возможность не усложнять студентам задачу изучения курса, что само по себе также является весьма актуальной целью, поскольку в рамках ограниченной учебной нагрузки нельзя детально изучить механизм каждого из налогов.

Особенности обложения налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль во многом определяются условиями тех или иных видов предпринимательской деятельности, поэтому их уплата рассматривается на примере производственной и торговой закупочно-сбытовой деятельности, которая осуществляется внутри страны.

Отдельные темы данного курса (например, государственная пошлина) студенты дневной и заочной форм обучения изучают самостоятельно, а также под руководством преподавателя на консультациях. Другие темы изучаются студентами на основе знаний, полученных на лекционных и практических занятиях.

Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. Сущность и виды налогов

1.1. *Налогообложение как элемент экономической и социальной стратегии государства*

Сущность налогообложения

Налоги являются важнейшей финансовой, экономической и политической категорией, которая определяет взаимоотношения граждан с государством. Благодаря налогам устанавливаются финансовые взаимоотношения государства с плательщиками и обеспечивается выполнение государством тех функций, ответственность за которые оно приняло на себя.

Возникновение налогообложения связано с появлением государства, его аппарата необходимостью выполнять функции государственного управления. С удержанием налогов связана жизнедеятельность и функционирование любого государства. Сколько существует государство, столько существуют и налоги. Изменяется только название основных субъектов налогообложения. Раньше были собиратели налогов, а сегодня - налоговые инспекторы. Русское название «налоги» происходит из понятия «наложить подать». А в украинском языке слово «подать» так и осталось: «податок». Его содержание - подать государству, т.е. отдать ему определенную часть имущества плательщика.

Государство отвечает за выполнение определенных государственных действий и обязанностей, т.е. таких функций социально-экономического характера, которые в принципе способен выполнять каждый из его граждан, но которые более всего целесообразно выполнять государству в целом. Ими являются, например, охрана территориальной целостности государства и сохранение общественного порядка, обеспечение минимально необходимого уровня образования, здравоохранения, сохранение и приумножение достояний национальной культуры. Для выполнения этих функций государству необходимы финансовые ресурсы. Для их аккумуляции и используется налогообложение.

Итак, *налоги* - это оплата услуг государства за обеспечение гражданских прав и свобод граждан страны. Как социально-

экономическая категория она имеет две стороны. Одна из них - это безусловная обязанность каждого гражданина страны платить их. Во многих государствах сокрытие доходов и уклонение от их уплаты рассматривается как одно из наиболее серьезных преступлений, порицаемых не только государством, но и общественным мнением.

Итак, одна сторона категории «налог» - это обязательность его уплаты. И, к сожалению, вся сила воздействия на формирование отношения общественности к проблеме налогов направлена, главным образом, на неё. И намного меньше внимания уделяется другой стороне данного феномена - обеспечению целевого характера использования собранных налоговых средств. Конечно же, решение этой проблемы лежит за пределами курса «Налоговая система». Однако изучающие этот курс должны четко представлять, что примеры ненаказуемого нецелевого использования бюджетных средств (чем становятся саккумулированные налоговые платежи) ведут к фактам отказа от уплаты налогов.

Источником финансовых ресурсов, создаваемых системой налогообложения, является валовой внутренний общественный продукт (ВВП).

ВВП складывается из стоимости потребленных средств производств (перенесенной стоимости - C), выплаченной заработной платы (продукта для себя - V) и прибыли (добавленной стоимости - M). M состоит из двух частей: прибыль для предприятия (M_1) и прибыль для общества (т.е. M_2). Величина M_2 формируется с помощью уплаты налогов.

Значение налогообложения заключается в том, что оно обеспечивает формирование доходной части бюджета государства.

Общий размер налоговых сборов зависит от масштаба функций, принимаемых на себя государством. Стремление к централизации управления народным хозяйством ведет к росту сумм взимаемых налогов.

Таким образом, *налогообложение* - это изъятие части стоимости созданного общественного продукта для использования его с целью выполнения функций государства.

Налогообложение имеет также существенную политическую составляющую, поскольку функции государства формируются политическими методами и исходя из его политических целей. И чем больше политических целей ставит перед собой государство, для достижения которых требуются

определенные финансовые ресурсы, тем большие суммы налогов приходится государству взимать.

Теоретически, в налогах отражается их социальное значение как инструмента распределения и перераспределения доходов государства. Исходя из этого, налоговые платежи имеют отличительные особенности относительно любых других видов платежей.

Отличительные признаки налоговых платежей

1) *Законность отчуждения* - налог представляет собой отчуждение части собственности субъектов в пользу государства, необходимой для выполнения принятых им на себя функций и отчуждаемой на законных основаниях. Размер этой части устанавливается нормативными актами о налогообложении. Это означает, что плательщик имеет право лично убедиться в том, что сумма его обязательного платежа изымается на основании документа, имеющего законную силу. Если плательщик убежден, что такой законный документ отсутствует, возникает чувство необязательности уплаты истребуемой суммы.

2. *Законность принятия и введения* - означает, что налоги устанавливаются и взимаются в порядке и на условиях, сформулированных в законодательных документах. Отсюда следует, что налог должен взиматься только на тех условиях, которые предусмотрены законом. То есть произвольно, без опоры на определенный закон, никто не имеет права вносить изменения в механизм удержания налога. И, с другой стороны, никому не разрешается произвольно, вопреки законодательным требованиям, осуществлять (или не осуществлять) налоговые платежи.

3. *Обязательность вноса* - т.е. уплата налогов имеет не добровольный, а принудительный, безусловный характер. То есть плательщик не имеет права выдвигать перед государством условия платежа, ссылаясь на то, что если это условие государство не выполнит, то плательщик не заплатит налог.

В связи с обязательностью платежа в налоговом законодательстве применяется понятие «презумпция виновности» - плательщик всегда обязан заплатить налог (т.е. виновен в платеже)*. Оно означает, что плательщики, с одной стороны, в обязательном порядке должны уплатить налог в полном объеме, предусмотренном законодательством, а с другой стороны, в случае уплаты налога в

* В противоположность норме Гражданского кодекса о презумпции невиновности подозреваемого (т.е. подозреваемый не виновен до тех пор, пока в судебном порядке не будет доказано обратное).

меньшем объеме на льготных основаниях, он должен доказать, что право на льготу им использовано обоснованно.

4. Внесение налога в бюджет в денежной форме применяется в отдельных случаях, когда у плательщика возникают недоимки по налогам, и взыскание обращается на другое (т.е. неденежное) имущество налогоплательщика. Но в случаях, когда налагается такой метод взыскания, отчуждаемое движимое или недвижимое имущество подлежит реализации, и только после получения выручки от реализации, она вносится в бюджет.

В некоторых странах применяются натуральные способы уплаты налогов (например, в Лаосе и Вьетнаме взимается налог рисом).

5. Безвозмездность уплаты означает, что, с одной стороны, обязательства по уплате налогов являются односторонними, а с другой, в налогообложении существует только одна обязанная сторона - налогоплательщик. При получении налогов, государство не принимает на себя никаких обязательств, поэтому налогоплательщик не имеет никаких прав, которые конкретно обсуждаются. Другими словами, плательщик не имеет права требовать у государства компенсации каким-либо имуществом на сумму, равную величине уплаченного налога.

Этот признак проявляется в форме безвозвратности налога. Возврат возможен или при переплате, или при наличии льгот.

6. Платежи в бюджет или внебюджетные фонды, которые выступают получателями налогов. Ими являются или бюджет государства, или бюджеты местных органов самоуправления.

В ряде случаев налоги уплачиваются не в бюджет непосредственно, а на счета определенных государственных учреждений и организаций. Но в этом случае они являются распорядителями определенных бюджетных счетов. Примером является уплата сборов в Пенсионный фонд Украины или уплата налога с владельцев транспортных средств, часть которого поступает на счет производственного объединения «Укравтодор» (для финансирования строительства и содержания автомобильных дорог).

7. Абстрактность налогового платежа. При внесении в бюджет налоги не имеют целевого назначения. Средства поступают в бюджет на нужды всего государства. И только после внесения в бюджет средства перераспределяются на отдельные статьи расходов.

Данный принцип касается даже тех налогов, которые имеют целевую направленность (например, платежи в Государственный

пенсионный фонд Украины). Ведь плательщику при осуществлении платежа абсолютно не известно, куда именно будут направлены уплаченные им средства. Ибо соответствующие названия расходных статей бюджетов отсутствуют.

Контрольные вопросы и задания:

1. Сформулируйте задачи изучения курса «Налоговая система».
2. Раскройте содержание основных разделов дисциплины «Налоговая система» и попытайтесь охарактеризовать взаимосвязь между этими разделами.
3. В чем состоит сущность налогообложения, каково его значение для государства?
4. Что является источником уплаты налогов?
5. В чем состоит сущность, содержание и значение функций налогообложения? Попробуйте охарактеризовать взаимосвязь между ними.
6. Назовите отличительные признаки налогов как обязательных платежей.

1.2. Структура (элементы) налога

Любой налог состоит из ряда элементов, наличие которых превращает обязательные платежи в налоги. И если хотя бы один из элементов налога отсутствует, то это делает уплату налога не обязательной (т.е. платеж не имеет основания считаться налогом). Такими элементами являются:

Налогово-правовая норма, т.е. налог должен быть введен в определенном порядке и санкционирован компетентным государственным органом. При этом налогово-правовой нормой является название того документа, который имеет компетенцию ввести определенный налог (обязательный платеж). В зависимости от уровня компетенции различают следующие виды документов:

Закон Украины;

Указ Президента Украины;

Постановление Кабинета Министров Украины;

Приказ определенного министерства или ведомства Украины;

Решение местных советов (городских или районных) о введении местных налогов и сборов на их территории.

При рассмотрении налогово-правовой нормы очень важным является дифференциация уровней компетенции, на котором

принята та или иная норма. Наивысшим уровнем компетенции является Закон Украины.

Более низким уровнем компетенции является Указ Президента Украины. Согласно четвертой статьи Конституции Украины, Президент страны имеет право вводить налоговые нормы, если действующим законодательством соответствующая норма не урегулирована. Сделать вывод о неурегулированности нормы может только Верховная Рада Украины. В течение 40 дней этот высший государственный орган может вынести решение об отмене действия Указа Президента, ссылаясь на то, что данная норма является урегулированной ранее.

Следующим уровнем компетенции является Постановление Кабинета Министров Украины (КМУ). Однако следует иметь в виду, что КМУ имеет право ввести определенную норму только в том случае, если он получил от Верховного Совета Украины распоряжение о разработке соответствующей нормы. Такое же правило действует и для приказов министерств и ведомств - они вводят соответствующие нормы, только если получают соответствующие распоряжения от КМУ.

Налогоплательщик - лицо, которое платит налог, т.е. перечисляет средства в бюджет. Как правило, в налоговом законодательстве термин «налогоплательщик» заменяется более простым выражением - «плательщик». При этом совершенно не важно - за счет какого имущества производится такой платеж. А он может производиться или за счет имущества налогоплательщика, или за счет имущества субъекта уплаты налога.

Субъект уплаты налогов - лицо, за счет имущества которого плательщик производит уплату налога в бюджет. Классическим примером налога, в котором наглядно выявляется сущность налогоплательщика и субъекта уплаты налогов является налог с доходов физических лиц. В частности, физическое лицо, которое является наемным работником на предприятии (т.е. наемным работником юридического лица) выступает в роли субъекта уплаты налога. Ибо с физического лица налог этот удерживается юридическим лицом. И в дальнейшем юридическое лицо уплачивает в бюджет средства, удержанные с наемного работника. Таким образом, юридическое лицо выступает в роли плательщика (обратите внимание, что предприятие платит деньги не свои, а наемного работника).

Существует целая группа налогов, в которых плательщиком и субъектом уплаты налога являются разные лица. Такими, например, являются налог на добавленную стоимость, акцизный сбор. Но есть такие налоги, где плательщик и субъект уплаты налога - это одно и то же лицо. К ним, в частности, можно отнести: налог на прибыль; налоги имущественные; все налоги, уплачиваемые при операциях импорта.

Объект налогообложения - событие, вещь, явление существования которых предполагает уплату соответствующего налога (например, наличие квартиры, или наличие прав на земельный участок, продажа товара, получение дохода). Предмет налогообложения не порождает величины налоговых обязательств. Наличие предмета налогообложения указывает на то, что у плательщика возникает необходимость уплатить налог. Его величина будет определена в процессе дальнейших экономических расчетов.

База налогообложения - это количественное выражение предмета налогообложения. Представляет собой (чаще всего) стоимостное измерение предмета налогообложения. Может измеряться стоимостными, количественными или качественными показателями.*

Масштаб налога - параметр измерения объекта или базы налогообложения. Применяется, если база налогообложения устанавливается не в стоимостном измерении, а в иных показателях. Так, например, масштабом налога на землю является площадь. Для алкогольной продукции - соответственно, содержание спирта. Для налога с владельцев транспортных средств - соответственно, объем двигателя.

Единица налога - условная единица принятого масштаба. Так, в частности, единицей налога на землю является (в зависимости от назначения земли) гектар или квадратный метр. Для акцизного сбора - проценты содержания спирта этилового (для алкогольной продукции) или кубические сантиметры - для автомобилей с двигателем внутреннего сгорания.

Сущность предыдущих элементов налога рассмотрим на примере расчета величины пошлины, которая должна быть

* Для большинства налогов этот элемент налога не применяется. При этом предполагается, объект налогообложения и база налогообложения – это суть одни те же элементы. Такими являются, например, налог на прибыль, акцизный сбор, налог с доходов физического лица.

уплачена при ввозе автомобиля на таможенную территорию. В этом примере предмет налогообложения - действие, связанное с осуществлением операции внешнеэкономической деятельности, объект налогообложения - пересечение таможенной границы автомобилем, масштаб налога - объем двигателя автомобиля, единица налога - кубический сантиметр объема двигателя, база налогообложения - количество кубических сантиметров в объеме двигателя;

Бухгалтерский учет (БУ) - на его основе производится учет выполнения абсолютно всех хозяйственных операций, которые осуществляются плательщиком налогов. Только при соблюдении норм БУ можно исключить вероятность того, что окажется не учтенной какая-нибудь из операций, которая является объектом налогообложения. Достоверность бухгалтерского учета является гарантией формирования достоверной налоговой базы;

Налоговый учет (НУ) - обеспечивает выявление и регистрацию всех операций, по факту выполнения которых возникают налоговые отношения плательщика с бюджетом (т.е. отношения, связанные или с необходимостью увеличения суммы уплачиваемых налогов, или с возможностью уменьшить эту сумму).

Наличие одновременного бухгалтерского и налогового учета вовсе и не обязательно. Существуют такие страны (например США), где ведется только бухгалтерский учет. А налоговый осуществляется на основании бухгалтерского учета. Но такая норма чрезвычайно усложняет методику БУ. Поэтому в Украине принято решение осуществлять НУ.

Налоговый период - это продолжительность периода, на протяжении которого у плательщика возникает объект налогообложения, и за который необходимо уплатить налог. Определяет периодичность уплаты налогов (или один раз в месяц, или же раз в три месяца, в полугодие, в год). Так, например, налоговым периодом НДС является один месяц (квартал), а налога на прибыль - квартал (или один год). Тем, кто изучает этот курс самостоятельно, предлагается дополнить этот перечень примером других налогов, которые рассматриваются в следующих учебных темах:

Ставка налога - устанавливается или в процентах к базе налогообложения, или в твердой сумме на единицу объекта налогообложения. Примером твердой суммы является ставка

акцизного сбора на нефть и нефтепродукты - она устанавливается в количестве Евро за каждую тонну соответствующего продукта.

Налоговый расчет - документ, в котором фиксируется и обосновывается сумма уплаченного налога. В зависимости от вида налога, это может быть или налоговая декларация, или справка о расчете суммы налогов, или отчет об уплаченных налогах.

Срок подачи налогового расчета - это предельный срок представления документа. Устанавливаются в законодательном порядке и при нарушении срока к плательщикам применяются санкции за нарушение требований налогового законодательства..

Методика (формула) определение суммы налога, который подлежит уплате - как правило, она отражается в методике составления налогового расчета.

Налоговые льготы - необязательный элемент (с точки зрения фискальных требований). Но с точки зрения государственного регулирования эта норма является обязательной и первостепенной.

Срок уплаты налога - определяет предельные сроки налоговых платежей. При их нарушении к плательщикам применяются санкции как к лицам, уклоняющимся от налогообложения.

Получатель (бюджет или внебюджетный фонд) представляет собой реквизиты банковского учреждения (или Государственного Казначейства), на счет и по адресу которых следует перечислять налоговые платежи.

Сводный перечень элементов налогов показан в табл. 1.1.

Таблица 1.1.

Сводный перечень элементов налога

№ п/п	Наименование элемента	№ п/п	Наименование элемента
1	Налогово-правовая норма	9	Налоговый учет
2	Плательщик налога	10	Налоговый период
3	Субъект уплаты налогов	11	Ставка налога
4	Объект налогообложения	12	Срок подачи налогового расчета
5	База налогообложения	13	Методика определения суммы налога
6	Масштаб налога	14	Налоговые льготы
7	Единица налога	15	Срок уплаты налога
8	Бухгалтерский учет	16	Получатель (бюджет, внебюджетный фонд)

1.3. Виды налогов в зависимости от признаков их классификации

По признаку «вид объекта налогообложения» - существующие налоги можно классифицировать на следующие виды:

а) прямые налоги - их величина зависит от величины доходов, или размера имущества плательщиков. Эти налоги, в свою очередь, подразделяются на:

- реальные прямые налоги - облагается предполагаемый средний доход (госпошлина на операции с ценными бумагами, налог / плата/ за землю и т. п.).
- личные прямые налоги - уплачиваются с действительно полученного дохода и отражают реальную платежеспособность (налог на прибыль, подоходный налог).

Достоинства прямых налогов в том, что они рассматриваются плательщиками как социально справедливые. И действительно, величина налога зависит от суммы полученного дохода. И самое главное преимущество в том, что этот налог платится только после получения плательщиком дохода (или если у плательщика существуют средства для получения доходов). Недостаток его (с позиций государства) в том, что этот налог легко фальсифицируется, из-за чего может возникнуть существенные недоплаты налогов.

б) косвенные налоги - взимаются в составе цены товара (услуг и т. д.). Это, например, НДС и акцизный сбор.

Все косвенные налоги можно классифицировать по следующим признакам:

- косвенные универсальные - облагаются все товары, работы (например, НДС);
- косвенные специфические, или еще говорят, индивидуальные - облагаются строго определенные товары (как, например, акциз);
- фискальные монопольные - на товары, производство которых сосредоточено только в руках государства;
- таможенные пошлины.

Недостатком косвенных налогов является то, что они рассматриваются плательщиками как социально несправедливые. Ибо они уплачиваются только в тех случаях, когда плательщик еще не получил доход, а налог уже приходится платить. Таким образом, плательщик воспринимает их как авансовые платежи.

Достоинства же в том, что их относительно сложнее фальсифицировать.

В зависимости от признака «субъект налогообложения» можно принять следующую классификацию:

а) налоги с физических лиц (подходный налог, налог на имущество физических лиц, некоторые виды госпошлины);

б) налоги с предприятий и организаций (налог на прибыль, НДС и т. д.);

в) смешанные налоги - уплачивают все категории плательщиков.

В зависимости от признака «орган, который устанавливает и конкретизирует налоги», все налоги можно разделить на следующие виды:

а) *общегосударственные налоги и сборы* (обязательные платежи) - устанавливаются законодательством государства и действуют на всей его территории. Полный их перечень следующий:

1) налог на добавленную стоимость;

2) акцизный сбор;

3) налог на прибыль предприятий, в том числе дивиденды, которые платятся в бюджет государственными некорпоративизированными, казенными или коммунальными предприятиями;

4) налог на доходы физических лиц;

5) таможенная пошлина;

6) государственная пошлина;

7) налог на недвижимое имущество (недвижимость);

8) плата за землю (земельный налог, а также арендная плата за земельные участки государственной и коммунальной собственности);

9) рентные платежи;

10) налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов;

11) налог на промысел;

12) сбор за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета;

13) сбор за специальное использование природных ресурсов;

14) сбор за загрязнение окружающей природной среды;

15) сбор в Фонд для осуществления мероприятий по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы и социальной защиты населения;

16) сбор на обязательное государственное пенсионное страхование;

17) сбор в Государственный инновационный фонд;

18) плата за торговый патент на некоторые виды предпринимательской деятельности;

19) фиксированный сельскохозяйственный налог;

20) сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства;

21) единый сбор, который взыскивается в пунктах пропуска через государственную границу Украины;

22) сбор за использование радиочастотного ресурса Украины;

23) сбор в Фонд гарантирования вкладов физических лиц (начальный, регулярный, специальный);

24) сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками;

25) сбор за проведение гастрольных мероприятий;

26) судебный сбор;

27) сбор в виде целевой надбавки к утвержденному тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности.

б) Местные налоги и сборы (обязательные платежи) - перечень и механизм их действия устанавливается законами государства, но принятие каждого и конкретные ставки (но не выше предельных) устанавливаются решениями местных органов власти. Действуют только на территории, подчиненной соответствующему органу власти.

1. К местным налогам относятся:

1) налог с рекламы;

2) коммунальный налог.

2. К местным сборам (обязательным платежам) относятся:

1) сбор за припарковку автотранспорта;

2) рыночный сбор;

3) сбор за выдачу ордера на квартиру;

4) курортный сбор;

- 5) сбор за участие в бегах на ипподроме;
- 6) сбор за выигрыш на бегах на ипподроме;
- 7) сбор с лиц за участие в игре на тотализаторе на ипподроме;
- 8) сбор за право использования местной символики;
- 9) сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- 10) сбор за проведение местного аукциона, конкурсной распродажи и лотерей;

В зависимости от признака «уровень бюджета, в который перечисляются налоги», они подразделяются на:

- закрепленные - целиком и полностью поступают в конкретный бюджет или внебюджетный фонд;
- регулирующие (разноуровневые) налоги поступают одновременно в бюджеты разных уровней и распределяются между ними в пропорциях, установленных законодательством.

Закрепление налогов осуществляется Бюджетным кодексом Украины. Закрепленными, например, являются: НДС (только в государственный бюджет), местные налоги и сборы (только в местные бюджеты). Незакрепленным является, например, налог с доходов физических лиц.

По признаку «источник уплаты налогов» их можно классифицировать:

- а) за счет доходов от реализации (например, НДС и акцизный сбор);
- б) уплачиваемые за счет валовых издержек (например, налог с владельцев транспортных средств);
- в) за счет прибыли до уплаты налогов (таковым является только налог на прибыль);
- г) за счет прибыли после уплаты налога (например, сбор за загрязнение окружающей природной среды).

Контрольные вопросы и задания:

1. Раскройте сущность элементов налога и охарактеризуйте структуру любого налога.

2. Подробно охарактеризуйте следующие из элементов налога: налогово-правовая норма; налогоплательщик; субъект уплаты налогов; предмет налогообложения; объект налогообложения; база налогообложения; масштаб налога.

3. Подробно охарактеризуйте следующие из элементов налога: единица налога; объект налогообложения; масштаб налога; база

налогообложения; бухгалтерский учет; налоговый учет; налоговый период; ставка налога; налоговый расчет; срок подачи налогового расчета.

4. Подробно охарактеризуйте следующие из элементов налога: методика (формула) определения суммы налога; налоговые льготы; срок уплаты налога; налоговый оклад; источник уплаты налога; порядок уплаты налога; получатель.

5. Назовите виды налогов в зависимости от особенностей объекта налогообложения, в том числе: реальные прямые налоги, личные прямые налоги, косвенные индивидуальные, косвенные универсальные; фискальные монопольные.

6. Назовите виды налогов в зависимости от субъекта налогообложения.

7. Назовите виды налогов в зависимости от органа, который устанавливает и конкретизирует налоги.

8. Перечислите виды налогов в зависимости от уровня бюджета, куда зачисляются налоги.

9. Перечислите виды налогов в зависимости от источника уплаты налога.

1.4. Современные особенности формирования структуры (элементов) налога

Современные условия формирования отдельных элементов налога имеют отличительные особенности.

Плательщик и субъект уплаты налогов.

Для целого ряда налогов ими являются одни и те же лица. Но зачастую для одного и того же налога возникает ситуация, когда в отдельных операциях плательщик не является субъектом уплаты налогов, а в других операциях он является и субъектом уплаты налогов. И если плательщик не является субъектом налогообложения, он выступает в роли «налоговый агент».

Налоговый агент (НА) это, как правило, лицо, являющееся источником дохода, который получает налогоплательщик. Возможны определенные ситуации, когда возникает необходимость привлекать НА для обеспечения полноты расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. В качестве НА могут выступать следующие лица:

- работодатель, на которого возлагается обязанность НА (в случаях, когда он начисляет, удерживает и платит налог с доходов, плательщиком которого является физическое лицо;
- национальное лицо (резидент), выплачивающее доход иностранному лицу. Примером таких удержаний является налог на прибыль и налог на добавленную стоимость. В этом случае НА является источником выплаты дохода иностранному лицу;
- предприятия, которые выплачивают дивиденды своим акционерам (пайщикам). Последним выплачиваются дивиденды, которые уменьшены на сумму налога на дивиденды;
- юридические лица, покупающие акции у физического лица. При этом физическому лицу выплачивается сумма, уменьшенная на сумму государственной пошлины, которая платится за операции с ценными бумагами.

Виды налогоплательщиков можно классифицировать по нескольким признакам: налогово-правовым условиям их функционирования т.е. по степени их полной налоговой ответственности; по юридическому статусу; по источнику получения доходов; по способу уплаты налогов; по причинам неуплаты налогов (рис. 1.1).



Рисунок 1.1. Виды плательщиков

По признаку налогово-правового статуса, т.е. в зависимости от полноты налоговой ответственности различают следующие виды плательщиков:

1. Резиденты.

Основные признаки:

- постоянное местонахождение в стране (183 и больше календарных дней в году);
- подлежат налогообложению из всех источников, которые получают на данной территории;
- несут полную налоговую ответственность.

Резидент - это субъект хозяйствования, функционирующий как юридическое (а также его филиалы, представительства и т.п.) или как физическое лицо без права образования юридического лица, созданный и осуществляющий свою деятельность в соответствии с законодательством Украины и на ее территории. Государство, где размещается резидент, возлагает на него полную налоговую ответственность.

2. Нерезиденты.

Основные признаки:

- не имеют постоянного места пребывания в стране;
- подлежат налогообложению только с доходов, которые получают на данной территории;
- несут не полную налоговую ответственность.

Нерезиденты - это юридические лица и субъекты хозяйственной деятельности, которые не имеют статуса юридического лица (филиала, представительства и т.п.) с местонахождением за пределами Украины, которые созданы и осуществляют свою деятельность в соответствии с законодательством другого государства. Налоговая ответственность их ограничена, т.е. они должны платить налоги только в пределах тех доходов, которые получены в стране, относительно которых плательщик является нерезидентом.

Для пояснения сущности нерезидента используется понятие «постоянное представительство нерезидента». Критериями такого понятия являются:

- осуществление деятельности на фиксированном постоянном месте на территории страны. Таким местом может быть или юридический адрес расположения иностранного субъекта (офис, бюро, агентство иностранного юридического лица), либо место

осуществления деятельности этим лицом (строительная площадка, монтажный объект, площадка таможенного склада и т. д.);

- постоянство осуществления деятельности на территории страны. За критерий постоянства, как правило, принимается 12 месяцев в году;

- осуществление определенных видов деятельности, при которых возникает налоговая ответственность.

Классификация налогоплательщиков, которые допустили возникновение недоимки, имеет следующий вид:

1. пассивно законопослушные - у них недоимка возникает по ошибке, они дорожат репутацией, быстро погашают долги.

2. активно законопослушные - допускают задолженность по правовым причинам, доказывают перед налоговой инспекцией свою правоту.

3. бесспорные - имеют средства на счетах, допускают сокрытие доходов.

4. скрытые - не имеют средств на счетах, так как скрывают свою деятельность. Но они не сокращают собственных нужд и имеют средства на других счетах, т.е. ведут двойную бухгалтерию. Область, где это легко сделать, - торговля, так как здесь относительно меньше хозяйственных операций. Относительно сложнее это сделать в перерабатывающей промышленности. Например, чтобы скрыть доход в машиностроении, необходимо скрыть поступление сырья, комплектующих и т.п. А это вызывает большие проблемы, так как номенклатура компонентов производства намного большая, чем номенклатура продукции, которая продается.

5. Бездельные - существуют формально, не имеют средств, не осуществляют деятельности.

6. Фиктивные - создаются по фальшивым, иногда специально для этого похищенным документам. По ним нельзя найти место пребывания таких плательщиков, таким образом, невозможно привлечь их к ответственности. Создаются с целью выполнения одноразовой операции, связанной с получением большой денежной суммы на расчетный счет. После изъятия этой суммы они скрываются, и найти их невозможно.

Объект налогообложения

В настоящее время используется большое количество параметров, характеризующих количественные или качественные показатели операций, облагаемых налогами.

Объектами налогообложения могут быть:

- 1) права, которые имеет плательщик;
- 2) действия, которые выполняются для плательщика, или которые он выполняет, а также результаты его действий.

Среди прав необходимо выделить права имущественные и неимущественные. К имущественным правам относятся: право собственности (на землю, автомобиль, прочее имущество), право пользования (землей).

Права неимущественные (права на неимущественные объекты) делятся на право пользования (местной символикой) и право заниматься определенными видами деятельности (лицензионные сборы).

Действиями, которые становятся объектом налогообложения, могут быть:

- вывоз или ввоз на территорию страны (пошлина);
- реализация товаров (акциз);
- операции с ценными бумагами.

Деятельностью субъекта, которая может стать объектом налогообложения, является, например, добыча полезных ископаемых (платежи за право пользования недрами).

Результатами деятельности субъекта налогообложения, которые становятся объектом налогообложения, может быть получение:

- прибыли;
- добавленной стоимости;
- дохода.

Одним из основных принципов при определении объекта налогообложения является однократность его возникновения. Эту норму необходимо понимать буквально: одним и тем же налогом дважды облагать один и тот же объект нельзя. Данный принцип не применяется относительно различных налогов, т.е. такой же объект налогообложения применяется более, чем для одного налога. Например, выручка от реализации продукции является объектом налогообложения и для НДС, и для акцизного сбора.

Методы формирования и определение размера базы налогообложения. Размер базы налогообложения может измеряться или стоимостными, или натуральными показателями.

Стоимостными показателями могут быть: объемы (масштабы) выполненного хозяйственного соглашения (например, продажа

товаров, работ, услуг); стоимость имущества во владении; стоимость ввезенной (вывезенной) продукции на (из) территории страны.

Натуральными показателями могут быть:

- вес товара (при ввозе подакцизного товара на территорию страны);
- количество единиц товара (например, количество штук сигарет - при установлении суммы акцизного сбора);
- содержание алкоголя в объеме алкогольной продукции или раствора спирта этилового (под алкоголем понимается 100% спирта этилового).

В законодательстве отдельных стран (в том числе и Украины) расхождение между объектом и базой налогообложения выражено нечетко и противоречиво. Это чаще всего приводит к отождествлению этих понятий.

Базу налогообложения можно определять количественно только в том случае, если наступил момент возникновения налогового обязательства. Существует два основных метода фиксации момента возникновения налогового обязательства.

Первый - налоговое обязательство возникает в момент получения средств в виде денег или в натуральном выражении. Этот метод получил название «кассовый» (или метод присвоения). Получение денег может происходить и в безналичной форме (на расчетный счет), и в наличной (в кассу предприятия).

Второй - исходной посылкой является момент возникновения имущественных прав и обязательств. Доходом являются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Этот метод называется накопительным, или методом начислений.

В зависимости от точности и безусловности определения величины базы налогообложения, она может быть рассчитана разными *способами*: либо *прямым*, либо *косвенным*.

Прямой способ является основным и применяется по большинству налоговых платежей. Размер базы определяется на основе реальных и документально подтвержденных показателей.

Косвенный способ (или расчет по аналогии) применяется, когда невозможно точно определить базу налогообложения (например, плательщик оказывает противодействие должностным лицам налоговой инспекции при проверке его деятельности). Налогооблагаемый доход определяется на основании документов, которые подтверждают получение доходов налогоплательщиком,

либо на основании документов об уплате налогов лицами, которые занимаются аналогичной деятельностью. Применяется также и условный (презупционный) способ определения налога с доходов физического лица. Он очень похож на предыдущий, косвенный способ. В основу определения размера дохода гражданина закладываются вторичные признаки: сумма арендной платы, средняя сумма расходов на жизнь. Таким образом, можно получить приблизительную сумму дохода, из которого в дальнейшем налог начисляется в общем порядке.

Бухгалтерский учет

Бухгалтерский учет, безусловно, не является атрибутом (элементом) налога. Скорее, это такая функция на предприятии, без которой невозможно получить информацию обо всех операциях, которые могут (или влияют) на изменение налоговых отношений. Процедура накопления информации может осуществляться на основе или бухгалтерского, или налогового учета. Бухгалтерский учет обеспечивает, как известно, учет всех хозяйственных операций. И поскольку каждая из них может содержать об объекте и базе налогообложения, бухгалтерский учет может быть использован для целей начисления налога.

Но, с другой стороны, основным назначением бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, о его финансовом состоянии. Необходимость этой информации - в предоставлении ее другим предприятиям, банкам, финансовым органам, владельцу, а также инвесторам (реальным или потенциальным). Бухгалтерский учет не в состоянии учесть хозяйственные операции, выполненные с целью получения скрытой базы налогообложения (в частности, занижение суммы выручки путем продажи товара по цене не выше себестоимости). Исходя из этого, в зарубежных странах сформировались две модели сосуществования бухгалтерского и налогового учета.

Континентальная модель – бухгалтерский и налоговый учет совпадают, и первый выполняет фискальные функции. Применяется, в частности, в Германии, Швеции, Бельгии, Испании, Италии. При этой модели бухгалтерский учет является чрезвычайно сложным. Англосаксонская модель - параллельно ведется и бухгалтерский, и налоговый учет. Применяется, в основном, в

США, Великобритании, Франции, Австралии, Канаде. Осуществление двойного учета допускает упрощение бухгалтерского учета. Ограничением использования этой модели является возрастание трудоемкости выполнения всех учетных операций (и бухгалтерских, и налоговых).

Применение налоговых ставок

В зависимости от диапазона ставок, которые применяются к определенному объекту налогообложения, они делятся на такие, которые устанавливаются:

- или в единственном числе (например, НДС, налог на прибыль);
- или во множественном, по методу налоговых тарифов (составляемых в виде систематизированного перечня ставок). Типичный пример - таможенные тарифы.

В зависимости от базы налогообложения применяются ставки тождественные (твердые) и процентные (частичные).

Твердая ставка означает сумму налога на единицу: товара (например, акцизный сбор на 1 тыс. сигарет), количественного показателя товара (акциз на 1 литр спирта 100%).

Процентная - устанавливается в доле от базы налогообложения. Такими являются НДС, налог на прибыль, много видов государственной и таможенной пошлины.

В зависимости от измерения базы налогообложения ставки могут оставаться или неизменными, или изменяться.

По принципу изменения ставок они бывают:

- пропорциональные - не изменяются по мере изменения базы налогообложения;
- прогрессивные - увеличиваются по мере роста базы налогообложения.

Прогрессивные ставки налогообложения могут основываться на простой или сложной шкале. Простая прогрессия действует для всей базы налогообложения. Сложная прогрессия предполагает низменность базы налогообложения на отдельные доли, каждая из которых облагается по более высокой ставке. Примером такой прогрессии является шкала ставок подоходного налога, который действовал на Украине в 1992-2003 гг.

Регрессивные (дегрессивные) ставки снижаются по мере роста базы налогообложения. Такой, например, является ставка государственной пошлины за обращение к суд. По мере роста суммы иска ставка снижается.

Применение нескольких видов ставок при обложении определенных объектов налогообложения называется смешанным методом обложения.

Расчет суммы налога.

Определение суммы налога, который подлежит уплате в бюджет, производится в следующей последовательности:

- а) выясняется продолжительность налогового периода;
- б) обрабатывается информация о величине объекта налогообложения, которая накопилась в отчетности в течение налогового периода, и которой достаточно для расчетов налога;
- в) документально оформляются расчеты по начислению сумм налога.

Применяется два способа осуществления процедуры обработки информации, которая накапливается в течение налогового периода. Один из них называется кумулятивный способ. Суть его в том, расчет налога производится нарастающим итогом с начала года. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет в отчетном налоговом периоде, рассчитывается с учетом сумм, выплаченных в предшествующие периоды. Она является более распространенной. Применяется, в частности, при уплате налога на прибыль и налога с доходов физических лиц.

Другой из них носит название «некумулятивная система». Суть ее в том, что сумма налога рассчитывается частями, за каждый налоговый период и независимо от базы налогообложения за предыдущие периоды. Используется система, в частности, при вычислении НДС. Она простая, так как не нуждается в сложном учете. Недостаток - неравномерное поступление денег в бюджет.

Результаты расчета суммы налога обязательно отражаются в налоговой документации. В ней фиксируется процедура начисления налога, сумма налога, размер налогового обязательства.

Понятие и основные способы уплаты налога.

Уплата налога - совокупность действий налогоплательщика, связанных с фактическим внесением налога в бюджет или внебюджетного фонда.

Применяются разные способы уплаты налога:

- денежный - в безналичном виде или денежной наличностью. Денежной наличностью платят физические лица при расчетах за отдельные налоги;

- уплата налога имуществом (натуральное покрытие) применяется в порядке исключения. Используется для погашения возникшей недоплаты. Разновидностью этого способа является уплата ценными бумагами;

- обращение взыскания на имущество должника в счет погашения недоимки. Применяется в условиях, когда из-за возникновения задолженности имущество налогоплательщика оказывается в налоговом залоге. Данный способ уплаты является комплексным, так как фактически недоимка погашается средствами, полученными от реализации имущества должника;

- обращение взыскания на суммы, которые принадлежат налоговому должнику от его дебиторов. В этом случае возникает право на беспорочное взыскание недоимки по платежам в бюджет. Возвращение происходит только на средства дебитора, которые находятся на расчетном счету в банке.

Применение налоговых льгот.

В зависимости от субъектов и элементов налогового производства существующие льготы налогообложения можно классифицировать на следующие группы:

- предоставленные по объекту налогообложения (действуют или в форме скидки, или в форме изъятия);

- предоставленные по ставкам (с их снижением);

- по срокам уплаты (предоставляется возможность более позднего срока уплаты налога, т.е. фактически имеет место налоговый кредит);

- предоставленные отдельными субъектами налогообложения (например, производителям отечественного сахара или отечественных легковых автомобилей). Во многих налогах применяется объединение льгот из трех вышеуказанных групп.

Налоговый кредит применяется или в виде отсрочки, или рассрочки уплаты платежа.

Отсрочка - это перенесение предельного срока платежа на более поздний период. Рассрочка - это распределение суммы налога на определенные части с установлением более поздних сроков их уплаты.

Отсрочка фактически является налоговым кредитом. Он применяется в беспроцентной и процентной формах.

Беспроцентный кредит оформляется путем выдачи налогового векселя. Векселедержателем является налоговая инспекция,

векселедатель - налогоплательщик. При своевременном его погашении процент не платится. При несвоевременном возврате - кредит превращается в платный.

Налоговый кредит можно получить только по разрешению налоговой инспекции.

Освобождение от уплаты налогов отдельных категорий плательщиков может осуществляться в разных формах. Примерами таких льгот являются:

а) частичное освобождение от уплаты подоходного налога участников Великой Отечественной войны, чернобыльских событий. Это освобождение является постоянно действующим;

б) полное или частичное (по некоторым налогам) освобождение от уплаты налогов на определенный срок. Эта форма имеет название налоговых каникул. Может применяться для малых предприятий, а также предприятий с иностранными инвестициями;

в) налоговый иммунитет - действует для дипломатических и консульских представительств, а также приравненных к ним учреждений и организаций. Касается как самих дипломатических работников, так и членов их семей. Такие льготы, как правило, вводятся по межгосударственным соглашениям.

Льгота может предоставляться путем изъятия из налогооблагаемой базы определенной ее части.

Формами изъятия из базы налогообложения могут быть:

а) при начислении налога с доходов в совокупный налогооблагаемый доход не включаются определенные виды либо суммы доходов (как, например, прожиточный минимум);

б) при начислении налога на прибыль не учитывается прибыль предприятий, которая получена от реализации сельхозпродукции собственного производства.

Льгота может предоставляться также в форме вычитания из базы налогообложения определенных сумм (как правило, определенных расходов плательщика). Эти суммы бывают лимитированными и нелимитированными.

Лимитированные - в базу налогообложения не включаются расходы на определенные цели в размерах, не превышающих установленный норматив. Например, при начислении налога на прибыль в объект налогообложения не включаются расходы в пределах норматива.

Нелимитированные - совокупный налогооблагаемый доход плательщика, являющийся базой налогообложения, уменьшается на суммы, поступившие из определенных источников. Как, например, при расчете налога с доходов физического лица не учитываются поступления из благотворительных фондов.

Способы фактических налоговых платежей.

Авансовый налоговый платеж - это способ уплаты налога, при котором суммы, уплачиваемые в бюджет, вносятся до наступления срока платежа по налогу.

Правовая природа авансовых выплат не определена. Имущество, которое передал налогоплательщик государству, еще не является налогом (так как к наступлению срока платежа нет объекта налогообложения, отсутствует база налогообложения, не составлен налоговый расчет и не существует налогового обязательства).

Экономическая природа авансовых платежей - выравнивание поступлений средств в бюджет.

Существуют несколько сфер применения авансовых платежей.

Первая - при налоговом периоде в один квартал (применяется при уплате налога на прибыль). Авансы платятся ежемесячно, в первый и второй месяц квартала, исходя из ожидаемой прибыли за квартал. Ожидаемой является фактическая прибыль за предыдущий квартал.

Вторая - при декадном налоговом периоде.

Третья - при годовом налоговом периоде. Он касается налога с доходов физических лиц, а также налога на прибыль.

Процедура расчета авансовыми налоговыми платежами одинакова для любой сферы применения.

Возвращение налога из бюджета является *факультативной стадией налогового производства*. Оно возможно только после выполнения налогоплательщиком налогового обязательства.

Под возвращением понимают возврат государством налогов плательщиков, которые поступили сверх установленной нормы.

Причинами поступления излишних сумм в бюджет могут быть:

- ошибка налогоплательщика при вычислении суммы налогов;
- переплата авансовых платежей;
- неиспользование авансовых налоговых платежей;

- реализация той или иной налоговой льготы;
- неправомерное взыскание налогов налоговым органом.

Применяются различные способы фактического возвращения из бюджета сумм налогов: перечисление денег из бюджетного счета на расчетный счет плательщика; отнесение сумм, которые подлежат возвращению из бюджета, в счет зачета очередных платежей плательщика в бюджет. Для государства, в условиях бюджетного дефицита, этот способ является наилучшим.

Контрольные вопросы и задания:

1. Классификация объектов налогообложения: цель определения объекта налогообложения, критерии классификации этих объектов (поясните с использованием примеров).

2. Определите сущность базы налогообложения: цель и показатели ее определения, фиксация возникновения налогового обязательства и способы измерения базы налогообложения. Приведите примеры.

3. Охарактеризуйте разные случаи применения налоговых ставок: критерии их классификации - по диапазону ставок, по измерению, по изменению базы налогообложения и по принципу изменения. Поясните с использованием примеров.

4. Применение налоговых льгот: классификация льгот по объекту налогообложения, по ставкам, по срокам уплаты. Приведите примеры этих льгот внутри каждого из указанных критериев.

5. Расчет суммы налога: этапы расчета; способы исчисления суммы налогов; взаимосвязь и способы сочетания бухгалтерского и налогового учета при исчислении суммы налога; виды налоговой документации, используемые на этапе расчета налогов. Приведите примеры.

6. Понятие и основные способы уплаты налога. Приведите примеры.

7. Сроки уплаты налогов и возврат налога из бюджета. Приведите примеры.

8. Характеристика авансовых налоговых платежей как способ уплаты налога. Области применения авансовых платежей.

9. Причины и способы применения возвратов налогов из бюджета.

10. Сущность налогоплательщика: общность и различие понятий - субъект и объект налогообложения, налоговый агент; трансформация этих понятий в отдельных налогах. Приведите примеры.

11. Виды налогоплательщиков: их классификация и примеры; классификация по признаку платежей налога в бюджет.

12. Обязанности и права плательщика: организационного характера; по уплате налогов; по учету и отчетности.

13. Ответственность налогоплательщика: административная, экономическая, уголовная.

2. Налоговая система и налоговая политика

2.1. Сущность налоговой системы, её функции и принципы формирования

Сущность налоговой системы.

В статье 2 Закона Украине «О системе налогообложения», указывается, что совокупность налогов, сборов, обязательных платежей в бюджет и взносов в государственные целевые фонды составляет систему налогообложения.

Этот перечень фактически представляет собой классификацию различных налогов по синтаксическому признаку (т.е. действующему современному названию). Предлагаем тем, кто изучает курс самостоятельно, сгруппировать известные им платежи (см. предыдущую главу данного пособия) в эти четыре группы.

Однако более полно налоговая система любого государства характеризуется совокупностью следующих обязательных элементов:

- система налоговых органов,
- система и принципы налогового законодательства,
- принципы налоговой политики,
- порядок распределения налогов между бюджетами,
- формы и методы налогового контроля,
- порядок и условия налогового производства,
- подход к решению проблем международного двойного налогообложения.

Для того, чтобы выяснить сущность налоговой системы, рассмотрим детально каждый из этих элементов. При этом остановимся на теоретических основах формирования налоговой системы. От того, насколько теоретически безусловными окажутся теоретические подходы к созданию налоговой системы, настолько можно будет ожидать высокую эффективность её функционирования. Поэтому первоочередным вопросом в выяснении сущности налоговой системы является выяснение состава функций, решение которых возлагается на неё.

Функции налогообложения

Налогообложение, в практическом понимании, выполняет несколько функций, каждая из которых нацелена на реализацию той или иной предназначения налогов.

Фискальная функция (от латинского *fiscus*, букв. - корзина) реализует главное назначение налогов: формирование и мобилизацию финансовых ресурсов государства. Другие функции можно назвать производными от фискальной. Она является важной, но не исключительной.

Распределительная функция (социальная) обеспечивает передачу средств в пользу более слабых и незащищенных категорий граждан путем возложения налогового бремени на более сильные категории граждан. Данная функция реализуется с помощью применения налоговых льгот, а также посредством ввода определенных налогов. Важнейшим из них является акцизный сбор, который представляет собой налоги на предметы роскоши*. Назначение этой функции - платежи состоятельной части населения в адрес менее состоятельной части, что обеспечивает социальную стабильность в обществе.

Регулирующая функция реализуется путем двух подфункций:

- 1) стимулирующей - обеспечивает поддержку определенных экономических процессов путем предоставления льгот;
- 2) дестимулирующей - действует путем применения повышенных ставок. Таким образом вводится дополнительное налоговое бремя, которое препятствует развитию определенных экономических процессов (налоги на вывоз капитала, пошлины и т.п.), которые нарушают экономические пропорции в государстве.

* В настоящее время он потерял свойство налогообложения потребителей предметов роскоши. В основном, он превратился в налогообложение потребления предметов монопольных товаров.

Налоговые стимуляторы вторичны, а дестимуляторы действуют сразу и непосредственно.

Контрольная функция нацелена на то, чтоб постоянно анализировать финансово-экономическое состояние общества, и, в случае выявления отрицательных тенденций, иметь возможность своевременно внести изменения в бюджетную политику и налоговую систему.

Поощрительная функция обеспечивает признание государством социальной значимости или заслуг определенных категорий граждан (как, например, налоговые льготы ветеранам войны).

При формировании системы налогообложения в любом государстве исходят из системы принципов, на основе которых создается налоговая система этой страны. Многовековой опыт государственного строительства и достижения мировой экономической науки свидетельствуют о том, что существует множество систем формирования принципов налогообложения. Остановимся на них более подробно.

Системы принципов организации налоговой системы.

Мировая налоговая практика основывается на трёх основных системах принципов организации системы налогообложения: экономической, юридической, организационной.

Экономическая система принципов.

Всемирно известный экономист Адам Смит, работы которого использовались при формировании современных систем налогообложения во многих странах мира, экономическими принципами считал следующие: хозяйственную независимость и свободу, справедливость, определенность, удобство, экономию.

Объясним их с позиций современной теории и практики:

Принцип хозяйственной независимости и свободы означает, что у любого плательщика после уплаты налогов должны оставаться средства, которых бы хватило для удовлетворения его жизненных нужд, а также для обеспечения свободы выбора в формировании его стратегии экономических, социальных и политических действий.

Принцип справедливости проявляется в том, что каждый плательщик финансирует расходы государства по мере своих возможностей. И при этом налоги должны влиять на распределение доходов, возлагая бремя налогов на одних лиц и предоставляя

привилегии другим. В зарубежной литературе различают два аспекта этого принципа: принцип горизонтальной справедливости - лица, которые находятся в равных условиях, платят налог одинаково; принцип вертикальной справедливости - кто получает от государства больше тех или иных прав, тот должен платить большую сумму налогов.

Принцип определенности и соразмерности предполагает, что сумма уплачиваемых налогов должна быть соразмерна сумме доходов, которые получают плательщики. Степень соблюдения этого принципа может быть измерена показателем «налоговая граница». Так называется условная точка в налогообложении, где достигается оптимальное объединение интересов государства (с точки зрения получаемых им налогов) и физического лица или субъекта предпринимательства (с точки зрения уплаченных им налогов).

Принцип максимального учета интересов и возможностей плательщиков выражается в информированности всех субъектов обо всех изменениях законодательных актов. Он означает также обеспечение простоты вычисления и уплаты налогов.

Принцип экономичности (эффективности) предполагает, что сумма сборов и налогов должна превышать расходы на их сбор. Обычно соотношение должно составлять 10:1. Например, налог на имущество может оказаться слишком сложным с точки зрения расходов на оценку стоимости имущества и слишком трудоемким относительно расходов на сбор этого налога.

Юридические принципы налогообложения.

Они направлены на обеспечение таких условий принятия и введения законов о налогообложении, которые не допустят появления противоречий между плательщиками и государством. К ним относятся принципы:

- *равного налогового бремени* (предполагает, что все плательщики налогов должны находиться в равных условиях налогообложения);

- *введения налога законами или другими документами, имеющими полномочия для установления налогов* (т.е. никакие нормативные акты по налогообложению не должны приниматься без ведома и согласования с высшим органом законодательной власти - Верховной Радой Украины);

- *отрицание обратной силы налоговых законов*. Данный юридический принцип предполагает не только то, что налоговые

нормы нельзя вводить задним числом. Он предполагает, что налоги должны вводиться накануне периода, с начала которого налог вступает в силу. Ибо налог (с точки зрения хозяйствующего субъекта) является разновидностью затрат, и о возможности их появления следует знать до начала периода, на протяжении которого предполагается осуществлять хозяйственную деятельность;

- *приоритета налогового закона над неналоговым документом.* Это означает, что налоговые разъяснения органов налоговой системы являются не обязательными к исполнению документами, а рекомендательными положениями. И только решения судебных органов имеют право давать окончательное толкование норм закона, и только они (такие толкования) подлежат неукоснительному исполнению;

- *наличия всех элементов налога в налоговом законе* (при этом отсутствие любого из элементов налогов ведет к тому, что налог теряет свойство обязательности уплаты).

Организационные принципы налоговой системы.

Они направлены на обеспечение оптимальных условий действия налоговой системы на всей территории страны. К ним относятся:

- *единства* На территории страны не должны устанавливаться границы, препятствующие свободному перемещению товаров между регионами. Кроме того, такие препятствия не должны создаваться налогами. Налоги на всей территории должны быть едиными, общими для всех плательщиков;

- *подвижности (эластичности).* Данный принцип означает, что налоги должны изменяться под влиянием конкретно-исторических и экономических обстоятельств, которые изменяются;

- *стабильности.* Налоговая система должна действовать на протяжении нескольких лет, вплоть до налоговой реформы;

- *множественности налогов.* Подтверждает существование множества источников получения доходов;

- *исчерпывающего перечня региональных и местных налогов.* Состоит в том, чтобы любой регион заранее знал перечень тех налогов, которые обеспечат формирование доходной части его бюджета.

2.2. Налоговая политика Украины в современных условиях

Принципы налоговой политики.

Налоговая политика - это система действий государства, направленная на введение налогов и удержание их с физических лиц и субъектов хозяйствования. Именно посредством разработки и реализации налоговой политики осуществляется создание и развитие налоговой системы государства.

В предыдущем параграфе нами были рассмотрены принципы формирования налоговой системы, которые выработаны в мире. Из всего этого многообразного инструментария налогового регулирования каждое государство избирает те из них, которые наиболее соответствуют его текущим экономическим и социальным условиям развития. И состав таких принципов закрепляется в законодательных актах.

В статье 3 Закона Украины «О системе налогообложения» указывается, что принципами построения системы налогообложения в современном государстве являются:

1) стимулирование научно-технического прогресса, технологического обновления производства, выхода отечественного товаропроизводителя на мировой рынок высокотехнологической продукции;

2) стимулирование предпринимательской производственной деятельности и инвестиционной активности - введение льгот относительно налогообложения прибыли (дохода), направленного на развитие производства;

3) обязательность - применение норм относительно уплаты налогов и сборов (обязательных платежей), определенных на основании достоверных данных об объектах налогообложения за отчетный период, и установление ответственности налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства;

4) равнозначность и пропорциональность - взыскание налогов с юридических лиц осуществляется в определенной доле от полученной прибыли; обеспечение уплаты равных налогов и сборов (обязательных платежей) на равные прибыли и пропорционально больших налогов и сборов (обязательных платежей) - на большие доходы;

5) равенство, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации - обеспечение одинаково объективного подхода к субъектам хозяйствования (юридических и физических лиц,

включая нерезидентов) при определении обязанностей относительно уплаты налогов и сборов (обязательных платежей);

6) социальная справедливость - обеспечение социальной поддержки малообеспеченных слоев населения путем применения экономически обоснованного, не облагаемого налогами минимума доходов граждан и применения дифференцированного и прогрессивного налогообложения граждан, которые получают высокие и сверхвысокие доходы;

7) стабильность - обеспечение неизменности налогов и сборов (обязательных платежей) и их ставок, а также налоговых льгот на протяжении бюджетного года;

8) экономическая обоснованность - установление налогов и сборов (обязательных платежей) на основании показателей развития национальной экономики и финансовых возможностей с учетом необходимости достижения сбалансированности расходов бюджета с его доходами;

9) равномерность уплаты - установление сроков уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) исходя из необходимости обеспечения своевременного поступления средств в бюджет для финансирования расходов;

10) компетенция - установление и отмена налогов и сборов (обязательных платежей), а также льгот их плательщикам осуществляются в соответствии с законодательством о налогообложении исключительно Верховной Радой Украины, Верховной Радой Автономной Республики Крым и сельскими, поселковыми, городскими советами;

11) единый подход - обеспечение единого подхода к разработке налоговых законов с обязательным определением налогоплательщика и сбора (обязательного платежа), объекта налогообложения, источника уплаты налога и сбора (обязательного платежа), налогового периода, ставок налога и сбора (обязательного платежа), сроков и порядка уплаты налога, оснований для предоставления налоговых льгот;

12) доступность - обеспечение доходчивости норм налогового законодательства для налогоплательщиков и сборов (обязательных платежей).

Критическое изучение этих принципов позволяет сделать вывод о декларативности провозглашения некоторых из них. Например, весьма трудно назвать социально справедливой норму минимальной заработной платы, которая в несколько раз меньше прожиточного минимума. Постоянно изменяющиеся условия

действующего законодательства нарушают принцип стабильности. Можно считать, что абсолютно не соблюдаются два первых принципа, на которые возлагаются ожидания развития производственного потенциала страны - принцип стимулирования научно-технического прогресса и принцип стимулирования предпринимательской, производственной и инвестиционной активности.

Порядок распределения налогов между бюджетами

Одним из свойств налоговой системы является ее многоуровневость. Под этим свойством понимается количество ступеней, где формируются и используются налоговые поступления. В предыдущих параграфах было определено, что законодательством предусмотрены следующие виды налогов, которые взимаются на территории Украины: общегосударственные налоги; местные налоги и сборы. Данная структура системы налогообложения является двухступенчатой (т.е. двухуровневой).

Во многих странах мира используются и другие структуры. В частности, в государствах с федеративным устройством (например, Россия, ФРГ, США) применяется трёхуровневая система: а) федеральные налоги (вводятся центральными органами власти); б) республиканские (вводятся органами управления субъектами федераций, а также краев, областей и округов, включая и автономные); в) местные налоги (устанавливаются местными органами власти).

Количество уровней налоговой системы, взаимосвязь между ними, распределение в количестве и видах налогов, взимаемых на каждом уровне, а также использование аккумулированных налоговых поступлений каждым из уровней формирует *региональную бюджетно-налоговую систему (РБПС) государства*. Ее сущность состоит в том, что любой налогоплательщик территориально размещен в определенной общине, которая является первичным элементом административного деления любой страны. Налоги, которые платятся этим налогоплательщиком, должны поступать и в бюджет общины, и в бюджет других органов власти, исполняющих те или иные функции управления государством.

Способ распределения налогов, которые выплачиваются в определенной общине, но направляются в бюджеты иных уровней, а также финансовые взаимоотношения между бюджетами разных уровней осуществляются через перераспределение финансовых

ресурсов в случае излишка их в бюджете одного уровня и недостаток в бюджете другого уровня и представляют собой РБПС.

Мировая практика выработала несколько принципиально разных подходов к формированию РБПС.

Бюджетно-налоговый плюрализм (США) предоставляет одинаковые права штатам относительно федерации. На уровне федерации и штатов существуют одинаковые налоги (например, подоходный налог с населения - хотя величина выплат в каждый бюджет небольшая: 2-8 процентов). При этой системе не используется прямое перераспределение средств между штатами.

Государственная регламентация (Германия) заключается в том, что государством признаются равноценные нужды федерации, земель и общин. Налоговые поступления в бюджеты разных уровней осуществляются посредством механизма перераспределения налоговых отчислений. Перераспределение осуществляется прямо между землями, минуя федеральный бюджет.

Прямая централизация (Австрия) состоит в том, что при отсутствии поступлений в региональные бюджеты, к ним направляются субсидии из федерального бюджета. В условиях этой системы федерация осуществляет жесткий финансовый контроль за тем, как штат использует выделенные ему средства.

Бюджетно-налоговый конфедерализм (Швейцария) - федеральный бюджет используется, в основном, для выполнения международных функций. Основная масса налогов находится в компетенции кантонов (первичные территориально-административные единицы). Новые налоги или ставки налогов вводятся на основании референдума, который проводится кантоном.

Существует несколько нормативных документов, которые в настоящее время формируют основные принципы РБПС Украины. Во-первых, это Закон Украины «Бюджетный кодекс Украины» (в нем указываются система распределения собранных общегосударственных налогов между бюджетами различного уровня). Во-вторых, это закон «О системе налогообложения», где дается перечень налогов, поступающих для формирования бюджетов органов местного самоуправления.

Обязанности, права и ответственность плательщиков

В соответствии со статьями 9, 10 и 11 Закона Украины «О системе налогообложения» существует определенная система обязанностей, прав и ответственности плательщиков.

Плательщики налогов обязаны (см. табл. 2.1):

1) вести бухгалтерский учет, составлять отчетность о финансово-хозяйственной деятельности и обеспечивать ее хранение в сроки, установленные законами;

2) подавать в государственный налоговый орган и другие государственные органы документы и сведения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов (обязательных платежей);

3) платить надлежащие суммы налогов и сборов (обязательных платежей) в установленные законами сроки;

Таблица 2.1.

**Классификация обязанностей и прав
плательщиков налогов**

	организационного характера	по уплате налогов	По учету и отчетности
Обязанности	стать на учет в налоговом органе	самостоятельно и верно рассчитывать налог	вести налоговый и бухгалтерский учет
	представлять информацию о своей деятельности	своевременно и полно платить налоги, погашать недоимки.	своевременно и полно составлять отчеты
			предоставлять в налоговую инспекцию необходимые документы
Права	представлять свои интересы непосредственно (или через представителя) в налоговых органах	использовать налоговые льготы	получать в налоговых органах необходимую информацию; направлять в налоговую инспекцию обоснованные отказы
	представлять свои интересы непосредственно (или через представителя), в суде	получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит	обжаловать решения налоговых органов
	присутствовать при проведении налоговых проверок		

4) допускать должностных лиц государственных налоговых органов к обследованию помещений, которые используются для получения доходов или связаны с содержанием объектов налогообложения, а также для проверок по вопросам начисления и уплаты налогов и сборов (обязательных платежей).

5) руководители и соответствующие должностные лица юридических лиц и физические лица во время проверки, которая проводится государственными налоговыми органами, обязаны давать объяснение по вопросам налогообложения в случаях, предусмотренных законами, выполнять требования государственных налоговых органов относительно устранения выявленных налоговых нарушений и подписать акт о проведении проверки.

Плательщики налогов и сборов (обязательных платежей) имеют право:

1) передавать государственным налоговым органам документы, которые подтверждают право на льготы относительно налогообложения в порядке, установленном законами Украины;

2) получать и ознакамливаться с актами проверок, проведенных государственными налоговыми органами;

3) обжаловать в установленном законом порядке решения государственных налоговых органов и действия их должностных лиц.

Ответственность плательщиков за нарушение налоговых норм.

Ответственность за правильность начисления, своевременность уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) и соблюдение законов о налогообложении несут налогоплательщики и сборов (обязательных платежей) в соответствии с законами Украины.

Финансовые санкции по результатам документальных проверок и ревизий, которые осуществляются органами государственной налоговой службы Украины и другими уполномоченными государственными органами, применяются в размерах, предусмотренных законодательными актами, действующими на день завершения таких проверок или ревизий. При этом применяется следующая система ответственности:

административная - возникает в случае, когда плательщик нарушает нормы налогового законодательства. Выражается в

наложении административного штрафа на виновное лицо, которое занимает должность, связанную с начислением и уплатой налогов. Административные штрафы уплачиваются за счет средств физического лица. При злостных административных нарушениях может быть принято решение о запрете заниматься определенными видами деятельности на предприятии-нарушителе;

финансовая - накладывается на юридическое лицо. Выражается во взыскании недоимки или истребовании суммы штрафа и пени за возникновение недоимки;

уголовная - определяется уголовным кодексом, возникает при значительных непоступлениях, крупных и особо крупных непоступлениях налоговых платежей.

Показатели действенности налоговой системы

Для количественной оценки системы налогообложения применяются следующие экономические показатели:

- степень налогового бремени;
- соотношение налоговых доходов от внутренней и внешней торговли;
- соотношение прямого и косвенного налогообложения;
- структура прямых налогов;
- соотношение компетенции центральных и местных органов власти в регулировании налоговой сферы. Существуют три варианта соотношения компетенций:

1) «разные налоги» - каждый уровень имеет полномочия на введение своей группы налогов, которая отличается от групп налогов, вводимых другими уровнями и ветвями власти. Например, налог на прибыль вводится только законом Украины, а налог с рекламы – только решением сессии Советов народных депутатов местных органов самоуправления;

2) «разные ставки» - центральная власть вводит полный перечень налогов, а местные органы по этим налогам вводят конкретные ставки;

3) «разные доходы» - собранные налоги делятся между органами власти в определенной пропорции.

Каждое из государств использует комбинации из нескольких методов организации компетенции.

Степень налогового влияния на финансовое состояние, которое ощущает налогоплательщик, оценивается показателем налогового бремени. Он определяет меру влияния налогов на

ограничение интересов предпринимателя. Данный показатель определяется как на макроуровне, так и на микроуровне.

На макроуровне он представляет собой долю налоговых выплат, которые приходятся на всю сумму валового внутреннего продукта. Ведь такой показатель налогового бремени характеризует ту часть созданного обществом продукта, который перераспределяется с помощью бюджетных механизмов.

Для конкретного налогоплательщика (юридического лица или предпринимателя) показатель определяется, как правило, отношением доли выплаченных налогов к объему реализованной продукции, включая выручку от этой реализации.

Такой показатель приводится во многих источниках. Однако правильнее было бы относить сумму выплаченных налогов к сумме вновь созданной стоимости. В свою очередь, ее можно определить как выручку от реализации за минусом материальных расходов.

Для граждан-плательщиков налогов этот показатель можно определять как долю суммы налогов, уплата которых сопровождает начисление и выплату заработной платы наемных работников, к общим расходам предпринимателя на выплату заработной платы этим наемным работникам.

В некоторых зарубежных странах используется показатель эффективной налоговой ставки. Он определяется как доля налога в суммарном налогооблагаемом доходе налогоплательщика.

Существует показатель «налоговой ловушки». Если возникает явление «налоговой ловушки», то доля добавленной стоимости, которая изымается через налоги, оказывается настолько существенной, что она превышает сумму прибыли, которую получают благодаря инвестиции, и делает невыгодными инвестиции в производство.

Дискутируется проблема установления оптимального размера налогового бремени. Однако в мировой практике не установлен факт, что снижение уровня налогообложения обязательно ведет к росту объемов производства.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите обязательные элементы налоговой системы. Подробно охарактеризуйте следующие из них: система налоговых органов; система и принципы налогового законодательства;

принципы налоговой политики; порядок распределения налогов по бюджетам.

2. Расскажите об экономических показателях для количественной оценки системы налогообложения.

3. В чем заключается соотношение компетенций и полномочий органов власти в регулировании налоговой сферы?

4. Назовите и охарактеризуйте принципы организации налоговой системы Украины.

5. В чем состоит общность и различие общегосударственных и местных налогов, сборов и обязательных платежей? Приведите примеры.

6. На что направлено соблюдение экономических принципов формирования системы налогообложения и каково их содержание?

7. На что направлено соблюдение юридических принципов формирования системы налогообложения и каково их содержание?

8. Назовите и охарактеризуйте организационные принципы формирования налоговой системы, а также обоснуйте необходимость их соблюдения.

9. Охарактеризуйте сущность, необходимость и состав показателей для оценки налогового бремени.

10. В чем состоит многоуровневость налоговой системы. Поясните это на примере государств, у которых различное количество уровней налоговой системы?

11. Охарактеризуйте известные Вам региональные бюджетно-налоговые системы, которые применяются в мировой практике.

3. Теория двойного налогообложения и методы его устранения

3.1. Понятие, виды и определения двойного налогообложения

Двойное налогообложение возникает относительно субъекта хозяйствования, если его деятельность осуществляется на территориях нескольких административно-территориальных единиц. И при этом на каждой из них действует обособленная налоговая система. Как правило, эти налоговые системы не взаимосвязаны, поэтому иногда возникают налоговые коллизии (т.е. на отдельной налоговой территории разные налоговые

нормы вступают у противоречие). В такой ситуации у плательщика в один и тот же налоговый период на один и тот же полученный доход может возникнуть еще один объект налогообложения, а следовательно и вторичное налоговое обязательство.

Исходя из вышесказанного, критерием двойного налогообложения следует считать одинаковость следующих важнейших элементов налога, которые действуют на разных налоговых территориях: объект налогообложения, субъект налогообложения, налоговый период, название налогового платежа.

Двойное налогообложение возникает при действии налогов одного вида (например, только прямых или только косвенных налогов). В мировой практике не известны случаи, чтобы объект возникновения налоговых коллизий был связан с разными типами налогов (прямыми и косвенными). Как правило, этот налоговый феномен возникает при налогообложении доходов и имущества физических и юридических лиц. Так, в Украине плательщиком подоходного налога является лицо, которое постоянно в ней проживает, вне зависимости от того, в какой стране возник доход. Во Франции объектом налогообложения этого налога являются все доходы, которые возникли в стране, вне зависимости от местожительства плательщика. Таким образом, гражданин Украины, который продал товар во Франции, должен платить подоходный налог с дохода от этой продажи дважды - по французским и по украинским нормам.

На практике чаще всего применяется следующая классификация видов двойного налогообложения:

- *внутреннее налогообложение* (в странах, где одинаковые налоги взимаются в разных административно-территориальных единицах),
- *внешнее (международное) налогообложение* (при возникновении противоречий между национальными налоговыми нормами в определении объекта налогообложения и плательщика).

Для современной налоговой системы Украины актуальным является устранение двойного налогообложения, когда разными налоговыми территориями являются разные государства. Именно в этих случаях можно говорить о возникновении международного двойного налогообложения.

Для урегулирования этих коллизий на практике применяются различные меры - большое количество международных договоров, соглашений и норм относительно устранения двойного налогообложения. Но проблема устранения внутреннего двойного налогообложения может оказаться для Украины ещё более актуальной, если ее налоговая система изменится в направлении федерализации (например, уподобится системам налогообложения в Российской Федерации, США, Швеции). Следовательно, уже сегодня необходимо осуществлять всесторонние теоретические исследования указанной проблемы.

Поскольку сегодня в Украине не применяется федерализация уплаты налогов, проблема внутреннего двойного налогообложения проявляется только в консолидированном способе уплаты налогов. Это выражается в том, что необходимость в уплате налогов возникает на одной налоговой территории, а налоговые платежи поступают в другую налоговую территорию. Такая ситуация возникает, в частности, когда главное предприятие находится в одной области, а его филиалы, представительства и другие обособленно расположенные структуры, не имеющие статуса юридической самостоятельности - в других. Это характерно, например, для города Донецка, где больше половины субъектов хозяйствования являются филиалами различных предприятий в других областях.

На территории Ворошиловского района г. Донецка находится 12 предприятий в статусе головной структуры, которые имеют филиалы на территориях других районов, городов и областей. За 9 месяцев 2005 года они обеспечили уплату налога на прибыль в размере 6 872 000 грн. В районе есть также 38 предприятий в статусе филиалов от головных, расположенных вне района. Часть из этих филиалов уплатили в районе налог на прибыль 2 892 000 грн, а другая часть передали уплату налога на прибыль своим головным структурам в размере 38 000 грн.

Действующей в Украине бюджетной системой предусматривается, что бюджеты территорий формируются за счет части налогов, которые уплачиваются на этой территории. Это означает, что уплаченный филиалами налог на прибыль в размере 2822 тыс. грн пойдет в счет формирования бюджета Ворошиловского района г. Донецка. С другой стороны, налог в размере 46 тыс. грн с прибыли, которая создана благодаря

деятельности субъектов предпринимательства Ворошиловского района, оказался уплаченным на других территориях.

К каким финансовым последствиям ведет это явление? Очевидно, что в бюджеты территорий, где осуществляется предпринимательская деятельность и где возникает доход, налоги не поступают. Они направляются в бюджеты других территорий, где находится юридический адрес субъекта предпринимательства. С точки зрения государства его финансовые интересы при таком способе уплаты налогов не нарушаются. Ибо не зависимо от территории уплаты налогов, они в конце концов остаются в Украине. Но интересы отдельных территорий оказываются ущемленными относительно других. Конечно, можно было бы организовать уплату налогов по месту получения доходов. Но тогда пострадают экономические интересы территорий, где размещены головные структуры.

Для того, чтобы устранить такие региональные противоречия, можно было бы потребовать платить налоги на всех территориях, т.е. по месту размещения и головной структуры, и её филиалов. Но в этом случае может пострадать субъект предпринимательства, оказавшись под двойным налогообложением.

Исходя из этого, следует говорить об особом виде внутреннего налогообложения. Он обусловлен наличием специфических условий формирования бюджетов различного уровня, присущих странам с унитарным территориально-административным устройством. И заключаются они в том, что объект налогообложения возникает на одной налоговой территории, а налоговое обязательство - на другой (т.е. налоговые платежи подлежат уплате в бюджеты других территорий).

Налоговые коллизии иногда проявляются в том, что определенные виды дохода, или владение определенным имуществом, или определенные действия не являются объектом налогообложения для какой-либо налоговой территории. Ситуации, когда результаты хозяйствования не признаются объектом налогообложения, носят название «налоговые люки». Как правило, они создаются в налоговом законодательстве намеренно. Такие действия называются «антиналогообложение». Данная налоговая политика ориентирует субъектов предпринимательства на то, чтобы осуществлять их деятельность в налоговых территориях, где налоги отсутствуют.

3.2. Способы устранения международного двойного налогообложения

На сегодня между Украиной и другими странами мира действует 43 Конвенции. Кроме того, в порядке правопреемственности для Украины являются действующими Конвенции бывшего СССР. Это договоры с Индией, Испанией, Италией, Кипром, Малайзией, Монголией, Швейцарией, Японией. Кроме того, для нашей страны сохраняют силу договоры бывшего СССР об избежании двойного налогообложения в отдельных сферах, например, в сфере воздушного и морского транспорта, если об ином не указано в соответствующих международных договорах Украины.

Все перечисленные документы необходимо отнести к одному из трех уровней налогово-правовой компетенции, устраняющих международное двойное налогообложение: нормы и общие принципы международного налогового права; международные налоговые соглашения; национальная налоговая система. При этом имеет место сочетание нескольких уровней указанной компетенции. В частности, международные договоры по налогообложению, которые приняты государством, являются частью ее национальной налоговой системы, ибо она формируется с учетом принятых международных норм.

Принято считать, что современная деятельность по устранению международного двойного налогообложения началась с 20-х годов XX века в связи с повсеместным, почти во всех странах, введением подоходных налогов. С этого времени началось широкое развитие международного сотрудничества по вопросам устранения двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Нормы и общие принципы международного налогового права вводятся международными соглашениями концептуального характера. Как правило, они имеют не только налоговую направленность. В них устанавливается порядок осуществления совместной деятельности во многих сферах взаимного сотрудничества, в том числе и в сфере налогообложения. Эти акты не предназначены для непосредственного применения. Они формулируют принципы, которые должны быть реализованы в иных международных соглашениях и конвенциях, а также в национальном законодательстве соответствующей страны. Такими нормами следует считать, например,

Европейскую социальную хартию, принятую 18 октября 1961 года и действующую с 1965 года. Или Заключительный акт совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе (1975 год). Сюда же можно отнести Соглашение о регулировании взаимоотношений государств Содружества независимых государств (СНГ) в области торгово-экономического сотрудничества от 14 февраля 1992 г. Стороны, подписавшие это Соглашение, обязались принять меры по устранению двойного налогообложения доходов от взаимной торговли.

Каждое из государств-участников договора, подписавших определенные международные конвенции и соглашения, принимает соответствующие межгосударственные национальные налоговые правовые нормы. Ими являются межгосударственные двусторонние или многосторонние договоры, направленные на предотвращение налоговых правонарушений, а также на устранение двойного налогообложения и дискриминации налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории стран, подписавших договор.

Можно выделить три разновидности таких договоров. Первая - это общие межгосударственные налоговые соглашения (конвенции). Они охватывают все вопросы взаимоотношений государств по поводу прямых или косвенных налогов. Это так называемые общеналоговые соглашения. Вторая - это ограниченные межгосударственные налоговые соглашения, посвященные либо отдельным налогам, либо налогообложению отдельных видов деятельности. И, наконец, третья - межгосударственные соглашения об оказании административной помощи по налоговым делам. Эти соглашения заключаются между налоговыми органами различных стран в целях обмена информацией, усиления налогового контроля и т. д.

Отдельной группой международных договоров следует считать соглашения по экономическим, культурным и другим вопросам международного сотрудничества, в которых наряду с большим перечнем направлений взаимодействия рассматриваются и налоговые вопросы. Ими могут быть, например, установление благоприятного налогового режима, предоставление дополнительных налоговых льгот и т. д. К этой группе международных соглашений относятся и торговые договоры, и соглашения, на основе которых устанавливается режим наибольшего благоприятствования в отношении таможенных пошлин. Характерным примером следует

считать «Соглашение об общих условиях и механизме поддержки развития производственной кооперации предприятий и отраслей государств - участников СНГ», подписанное в городе Ашгабаде 23 декабря 1993 года. В соответствии со ст. 5 Соглашения стороны взяли на себя обязательства не применять ввозные и вывозные пошлины, налоги, акцизы и количественные ограничения в отношении товаров, поставляемых по кооперации и в рамках таможенных режимов переработки, а также предлагаемых услуг.

И, наконец, особой группой следует считать международные соглашения, носящие в основном индивидуальный характер и направленные на освобождение от уплаты налогов конкретных международных организаций в странах пребывания. Такими, например, являются организации ООН, Юнеско и т. п.

3.3. Механизм устранения международного двойного налогообложения

В мировой практике отсутствуют общепринятые правила формирования механизма устранения двойного налогообложения. Это объясняется тем, что любое государство имеет неоспоримое право формировать национальное налоговое законодательство. В итоге оказывается, что действия внутри страны по устранению двойного налогообложения практически сводятся к тому, что государство в одностороннем порядке принимает определенные меры во внутреннем налоговом законодательстве. Такие меры могут приниматься любым способом: без согласования с другими странами; путем заключения межгосударственных соглашений, конвенций или договоров.

При этом страны вольны выбрать любой из следующих способов устранения международного двойного налогообложения: распределительный метод; налоговый зачет; налоговая скидка.

Распределительный метод предполагает, что государства договариваются между собой о перечне налогов на своей территории, которые не будут взиматься с субъектов противоположной договаривающейся стороны. Таким образом, государство отказывается от налогообложения какого-либо объекта налогообложения в пользу другой стороны. В таких договорах перечисляются отдельные виды доходов и объектов, которые облагаются в одной стране и освобождаются от обложения в другой.

Налоговый зачет (т.е. налоговый кредит, или, как еще говорят, кредит на зарубежные налоги) означает, что уплаченные налогоплательщиком за рубежом налоги засчитываются в счет внутренних налоговых обязательств. Таким образом, база налогообложения плательщика в одной стране формируется с учетом доходов, полученных в другой стране. И далее из вычисленной суммы налогов, подлежащих уплате в одной стране, отнимаются налоги, уплаченные в другой. Так, например, российское законодательство предполагает, что суммы подоходного налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств резидентами России, засчитываются при внесении этими лицами подоходного налога в России. К сожалению, аналогичная норма в украинском налоговом законодательстве отсутствует.

Если страна применяет налоговую скидку, то она обязуется рассматривать налог, уплаченный в иностранном государстве, в качестве расходов, которые учитываются при налогообложении. Это уменьшает налогооблагаемую базу в своей стране. Но сам уплаченный налог за границей не уменьшается. И если ставка налога за границей выше, то использование такого способа менее выгодно, чем налоговый зачет.

При формировании межгосударственных налоговых соглашений приходится решать целый ряд проблем: установление сферы применения договора; формирование перечня налогов, которые будут уплачиваться на территории каждого государства; формирование механизма устранения двойного налогообложения; обеспечение взаимодействия договаривающихся сторон. Исходя из этого, действующие межгосударственные договоры имеют практически традиционную структуру - они обычно состоят из трех блоков. В первом устанавливается сфера действия соглашения, во втором определяются налоговые режимы, а в третьем предусматриваются методы и порядок выполнения соглашения.

Первый блок включает, как правило, две статьи, определяющие круг лиц, охватываемых соглашением, и перечисляющих налоги, о которых идет речь в соглашении. В этом блоке устанавливаются субъекты, к которым применяются положения договора. Ими могут быть резиденты или одной, или обеих договаривающихся сторон.

Во втором блоке содержатся статьи, где формулируется порядок уплаты налогов на территории каждой договаривающейся стороны. Эти статьи можно условно подразделить на три группы:

- статьи, определяющие действие налогов с доходов от активной деятельности, т.е. обусловленных присутствием на территории другого государства. Сюда относятся, в частности, налогообложение доходов от коммерческой деятельности, регулирование налогообложения доходов от труда и от найма; с прибыли от коммерческой деятельности;

- статьи, определяющие действие налогов, взимаемых с пассивных доходов. К ним относятся: налоги с доходов от прироста стоимости имущества; налога на дивиденды, на проценты и на иные доходы;

- статьи с описанием налогов с капитала (имущества), т.е. доходов от использования имущества и имущественных прав. В них подробно регламентируется действие механизма налогов с доходов от недвижимого имущества;

В третьем блоке помещаются статьи, где определяется порядок взаимодействия между государственными органами каждой из сторон при выполнении договора. Здесь же записываются статьи о методе устранения двойного налогообложения, который положен в основу договора. Завершают эту часть статьи, определяющие порядок вступления соглашения в силу и прекращения его действия.

Отличительной особенностью межгосударственных договоров является то, что каждое государство тщательно формирует механизм налогообложения дивидендов. С его помощью регулируются доходы от вложением в страну иностранных инвестиций. Как известно, под дивидендами понимается прибыль, распределяемая между акционерами компаний. При этом предполагается, что компании являются самостоятельными субъектами, а следовательно их прибыль не может быть передана акционерам. Очень часто государство предусматривает взимание налога с дивиденда, а взимание это происходит у источника выплаты дивидендов.

Такой подход означает, что соответствующее государство возражает против того, чтобы налоги на дивиденды уплачивались в стране, откуда произошли вложения инвестиций. Ибо оно полагает, что источником возникновения дивидендов является страна, в которую инвестируется капитал. Поэтому в большинстве международных договоров признается, что право на удержание налогов с дивидендов должно принадлежать государству, где осуществляются инвестиции. Как правило, наибольшая ставка

налога на дивиденды принимается не более 15%. Применяются меньшие ставки (5%), но они касаются прямых дивидендов (т.е. дивидендов, которые дочерняя компания выплачивает в адрес материнской, в случаях, если доля участия не более 10-30%). Ставка 15% обычно предусматривается для портфельных инвестиций.

Большинством договоров признается, что «проценты» - это доход от владения долговыми требованиями всех видов, независимо от степени их обеспеченности или наличия у них прав на участие в получении прибыли. К «долговым требованиям всех видов» относятся: денежные вклады; различные государственные и муниципальные облигации, а также облигации предприятий. Налог на проценты в большинстве случаев уплачивается по месту получения процентов. Тем не менее, место уплаты налога на «Проценты» устанавливается на основе компромисса между договаривающимися сторонами. Это обусловлено особенностями налогового механизма в стране получателя. Тем не менее, страна, уплачивающая проценты, также имеет право взимать налог на проценты, если это предусмотрено ее законодательством. Но это право ограничено предельной ставкой налога на проценты, которая формируется по договоренности сторон. Иногда оговариваются отдельные виды процентов, которые полностью освобождаются от налога в стране источника.

Механизм избежания двойного налогообложения является своеобразной льготой для налогоплательщика. И в соответствии с принципами взимания налогов, льгота эта начинает действовать лишь после того, как плательщик доказал свое право на использование им льгот. Это правило применения льгот не является исключением и для устранения двойного налогообложения. Следовательно, освободиться от уплаты налогов на основании механизма устранения двойного налогообложения можно только на основании официального разрешения компетентного органа. Международные договоры не содержат конкретного названия органа, который имеет право выдавать такие разрешения. Поэтому такими органами являются, как правило, фискальные институты страны.

Устранение двойного налогообложения доходов, полученных украинскими резидентами за рубежом, производится по принципу учета уплаченных за границей налогов. В частности, сумма налога на прибыль, полученной источником за границей Украины, и уплаченной резидентом за границей, зачисляются во время уплаты ими налога на прибыль в Украине. Таким образом, уплаченный за рube-

жом налог на прибыль уменьшает суммы уплаты налога на прибыль, рассчитанные по украинским налоговым нормам.

Если же налоговые платежи за границей оказались больше, чем подлежит уплате по украинским нормам, то разница в переплате не возмещается.

Тем не менее, ни одной Конвенцией не предусматривается полное устранение двойного налогообложения. В частности, не подлежат возмещению уплаченные за рубежом налоги, которые отсутствуют в Украине. К таким платежам, которые не возмещаются украинским резидентам, являются: налог на капитал (имущество) и прирост капитала; почтовые налоги; налоги на реализацию (продажу); другие косвенные налоги. Важным моментом использования норм Конвенции является получение резидентом письменного подтверждения налогового органа другого государства о том, что оплачены определенные суммы налога.

Контрольные вопросы и задания

- 1 В чем сущность понятия «двойное налогообложение»?
- 2 Назовите и охарактеризуйте виды двойного налогообложения. В чем сущность понятия «антиналогообложение»?
- 3 Дайте характеристику лицам, относительно которых действуют нормы устранения международного двойного налогообложения.
- 4 Приведите практические примеры действия норм устранения международного двойного налогообложения.
- 5 Охарактеризуйте нормативные основы формирования мер по устранению международного двойного налогообложения?
- 6 Охарактеризуйте структуру межгосударственного договора по устранению международного двойного налогообложения.
- 7 В чем состоит сущность способов устранения международного двойного налогообложения?
- 8 Каким образом можно практически воспользоваться нормами устранения международного двойного налогообложения? Приведите пример исходя из норм украинского налогового права.

Раздел II. ПРЯМОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ПЛАТА ЗА РЕСУРСЫ И УСЛУГИ

4. Налог на прибыль

4.1. Общая характеристика налога

Налогово-правовой нормой данного налога является Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий», принятый 22 мая 1997 года и действующий с 1 июня 1997 года по настоящее время.

Впервые в независимой Украине этот налог появился в 1991 году. Но с 1992 года он был заменён на налог на доход юридических лиц. И уже в 1994 году снова был введен налог на прибыль. В 1997 году, законом от 22 мая, были внесены коррективы в налог на прибыль, действовавший с 1994 года. Так что можно сказать, что ныне действующий налог - это тот, который был принят еще в 1994 году, но в редакции 1997 года.

Данный обязательный платеж относится к прямому налогу. Для него характерны все достоинства и недостатки прямого налогообложения.

К достоинствам можно отнести то, что он расценивается плательщиками как социально справедливый. И действительно, он взимается только после получения налогоплательщиком дохода, уплата части которого и является налогом. Прямой налог выгоден для предприятий, поскольку уплачивается из конечного финансового результата производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Очевидны преимущества данного налога и как инструмента регулирования экономики. С его помощью государство имеет возможность осуществлять стимулирующее воздействие на развитие отдельных отраслей и регионов, на производство приоритетных товаров и услуг, на оживление инвестиционной и инновационной деятельности, на развитие добросовестных конкурентных отношений. В основе такого стимулирования - применение отдельных налоговых льгот для тех видов хозяйственной деятельности, развитие которых может изменить

экономические и социальные пропорции в стране в желаемую сторону.

В качестве недостатка данного налога следует отметить тот факт, что применение его вынуждает предприятия использовать две противоречивые методологии расчета суммы полученной прибыли. Дело в том, что «прибыль» является одним из важнейших показателей финансовой деятельности предприятия. И чем лучше результаты финансовой деятельности, тем больше прибыль, а, следовательно, выше и сумма налога. Но если предприятие поставит перед собой задачу уменьшить налоговые платежи, то оно перестанет создавать у себя прибыль.

Поэтому на предприятиях приходится вводить понятие «налогооблагаемая прибыль». Она обозначает, что не все платежи предприятия рассматриваются как расходы. В итоге оказывается, что предприятия вынуждены вести два вида учета: налоговый учет и финансовый учет. В финансовом учете объектом налогообложения является финансовая прибыль, а в налоговом - налогооблагаемая прибыль. Расчет каждого из этих показателей производится, исходя из совершенно различных принципов. Это приводит к несовпадению величины прибылей. И может оказаться, что налогооблагаемая прибыль существенна, а финансовая прибыль отсутствует (или наоборот). Таким образом, недостатком налогообложения прибыли является сложность ее расчета.

4.2. Плательщики налога на прибыль и объект налогообложения

Плательщики налога (перечень их видов) приводятся в Статье 2 Закона. В ней сказано, что к плательщикам налога относятся резиденты, нерезиденты и постоянные представители нерезидентов.

Из числа резидентов основными видами плательщиков являются:

а) субъекты предпринимательской деятельности, основанные на любой форме собственности и функционирующие в любой правовой форме организации деятельности, действующие с целью получения прибыли на территории Украины или за ее пределами;

б) филиалы, отделения и прочие обособленно расположенные дочерние подразделения, филиалы, отделения и т.д. плательщиков налога, не имеющие статуса юридического лица и расположенные в иной территориальной общине, т.е. отдельно от головной структуры плательщика налога. Налогоплательщик, имеющий

такие филиалы, вправе принять решение об уплате консолидированного налога и платить налог в бюджеты территориальных общин по местонахождению филиалов, а также в бюджет территориальной общины по своему местонахождению;

в) субъекты хозяйствования, основной вид деятельности которых связан с железной дорогой. Из их числа можно выделить два вида плательщиков:

- управления железной дороги, получающие прибыль от хозяйственной деятельности по предоставлению услуг железнодорожного транспорта;

- предприятия железнодорожного транспорта и их структурные подразделения, получающие прибыль не от хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта;

г) Национальный банк Украины и его учреждения, которые платят в Государственный бюджет Украины налог в виде суммы превышения валовых доходов консолидированного баланса над суммой валовых расходов.

Из числа нерезидентов плательщиками являются физические или юридические лица, созданные в любой организационно-правовой форме деятельности и получающие доходы с источником их происхождения из Украины.

Из числа постоянных представительств нерезидентов плательщиками являются лица, которые получают доходы с источников их происхождения из Украины, либо исполняют агентские (представительские) функции относительно таких нерезидентов.

Объектом налогообложения (согласно ст. 3 Закона) является прибыль. Она определяется путем уменьшения суммы скорректированного валового дохода отчетного периода, на сумму:

- расходов налогоплательщика;
- амортизационных отчислений.

В финансовых расчетах эта прибыль получила название «прибыль налогооблагаемая».

Сказанное можно записать в следующем виде:

$$O_{\text{НАЛП}} = \Pi = \text{ПР}_{\text{НАЛ}},$$

где: $\text{ПР}_{\text{НАЛ}}$ - прибыль налогооблагаемая;

$O_{\text{НАЛП}}$ - объект налогообложения налога на прибыль.

В свою очередь:

$$\text{ПР}_{\text{НАЛ}} = \text{ВД}_{\text{СКОР}} - \text{ВИ} - \text{А},$$

где: $ВД_{\text{СКОР}}$ - сумма скорректированного валового дохода за отчетный период; $ВИ$ - сумма валовых издержек производства (обращения) плательщика налога за соответствующий период; A - сумма амортизационных отчислений, начисленных на основные фонды и нематериальные активы, которые существовали на начало налогового периода.

Скорректированный валовый доход определяется по следующей формуле:

$$ВД_{\text{СКОР}} = ВД - Д_{\text{Н/ВКЛ}},$$

где: $ВД$ - общая сумма валового дохода, полученного в налоговый период;

$Д_{\text{Н/ВКЛ}}$ - доходы отчетного периода, которые не включаются в состав валового дохода.

4.3. Валовый доход

В экономическом смысле валовыми доходами (с точки зрения налогообложения прибыли) являются такие суммы возрастания стоимости имущества плательщика, которые имеют место или благодаря усилиям плательщиков, или не зависимо от их воли, и появление которых вызывает необходимость платить налог на прибыль.

Законом предусматривается, что валовый доход возникает от всех видов деятельности, и что он может иметь любую форму - денежную, материальную и нематериальную. Из этого следует, что Закон дифференцирует получение валового дохода как по источникам его получения, так и по формам его возникновения.

Полный перечень источников получения валового дохода приводится в пункте 4.1 Закона. Основными (на примере которых студенты изучают механизм действия налога на прибыль) являются:

- общие доходы от реализации товаров (работ, услуг), в том числе вспомогательных и обслуживающих производств, которые не имеют статус юридического лица, а также доходы от реализации ценных бумаг (кроме операций по их первичному выпуску (размещению) и операций по их конечному погашению (ликвидации));

- доходы от осуществления банковских, страховых и иных операций по представлению финансовых услуг, торговли валютными ценностями, ценными бумагами, долговыми обязательствами и требованиями;

- доходы от товарообменных (бартерных) операций;
- доходы от операций с расчетами в иностранной валюте;
- доходы от операций по торговле ценными бумагами и деривативами;
- доходы от полученных дивидендов;
- доходы от выполнения операций с долговыми требованиями и обязательствами;
- доходы из других источников.

Полный перечень доходов из других источников приводится в пункте 4.1.6 данного Закона. Примерами таких доходов можно назвать:

- сумму безвозвратной финансовой помощи, полученной налогоплательщиком в отчетном периоде, стоимости товаров (работ, услуг), безвозмездно предоставленных налогоплательщику в отчетном периоде;
- стоимость материальных ценностей, переданных налогоплательщику согласно договорам хранения (в ответственное хранение) и использованных им в собственном производственном или хозяйственном обороте;
- сумму акцизного сбора, уплаченную (начисленную) покупателями подакцизных товаров (за их счет) в пользу плательщика такого акцизного сбора, уполномоченного законом вносить его в бюджет.

В законе отсутствует исчерпывающая формулировка понятий «денежная, материальная и нематериальная формы доходов». Однако, исходя из того, как трактуется сущность тех или иных видов доходов и расходов, можно получить представление о том, что представляют собой эти формы доходов.

Так, в частности, доходы в денежной форме - это любые поступления валюты (и национальной, и иностранной) плательщику в кассу или на расчетный счет. Сюда же относятся денежные документы, долговые требования, ценные бумаги и т.п.

Доходом в материальной форме можно считать стоимость имущества, полученного плательщиком в оплату за переданные им товары, или выполненные услуги (работы). Так, например, в пункте 7.3.6 сказано, что прирост балансовой стоимости иностранной валюты, возникающий из-за повышения курса иностранной валюты относится на валовые издержки. В пункте 5.9 отмечено, что повышение балансовой стоимости товарно-материальных запасов,

возникающее из-за того, что в течение налогового периода произошло повышение закупочных цен на объекты товарно-материальных запасов, также относится на валовый доход.

Доходы, которые не включаются в состав валового дохода

Законодательством учитывается, что существует целый ряд имущественных поступлений плательщику налога (денежных средств, товарно-материальных ценностей и т.д.), которые являются не доходом предприятия, а средством для осуществления предприятием его предпринимательской деятельности, а поэтому они не подлежат налогообложению. В пункте 4.2 приводится полный перечень таких поступлений. Важнейшими из них можно считать:

- суммы средств или стоимость имущества, полученные налогоплательщиком по решению суда или вследствие удовлетворения претензий в порядке, установленном законодательством как компенсация прямых расходов или ущерба, понесенный таким налогоплательщиком в результате нарушения его прав и интересов;

- суммы средств или стоимость имущества, которые поступают налогоплательщику в виде прямых инвестиций или реинвестиций в корпоративные права, эмитированные таким налогоплательщиком;

- средства или имущество, которые поступают в виде международной технической помощи, предоставляемые другими государствами в соответствии с международными соглашениями;

- основные фонды, которые оприходуются в порядке безоплатной передачи. Порядок безвозмездной передачи таких основных фондов устанавливается Кабинетом Министров Украины;

- суммы средств либо стоимость имущества, поступающих плательщику налога в виде прямых инвестиций либо реинвестиций;

- суммы акцизного сбора, налога на добавленную стоимость, полученных (начисленных) предприятием в составе цены реализации продукции (работ, услуг);

- номинальная стоимость взятых на учет, но неоплаченных (непогашенных) ценных бумаг. К ним можно отнести пакеты облигаций, сберегательных сертификатов, казначейских обязательств, векселей, долговых расписок, аккредитивов, чеков, гарантий, банковских предписаний и иных подобных платежных документов.

4.4. Валовые расходы производства и обращения

Из всего многообразия расходов, осуществляемых предприятием, не все они учитываются при расчете налога на прибыль. Такая норма принята потому, что если бы любые из затрат учитывались при начислении налога, то это облегчило бы задачу уравнивания затрат и доходов. Отсутствие прибыли привело бы к отсутствию налога на прибыль.

Все производственные и торговые расходы предприятия, связанные с производством и реализацией продукции (выполнением услуг, работ, и т.д.) условно можно объединить в три вида расходов (рис. 4.1):

- такие, которые можно отнести к валовым расходам производства и обращения;
- которые нельзя отнести к валовым расходам производства и обращения;
- расходы, относимые на валовые расходы производства в пределах установленных нормативов, т.е. расходы двойного назначения.

Рассмотрим каждый из них более подробно.

Валовые расходы производства и обращения (далее - валовые расходы) - это любые расходы плательщика налога в денежной, материальной либо нематериальной формах, осуществляемые в порядке компенсации стоимости товаров (работ, услуг). Отличительная особенность валовых издержек заключается в том, что цель их - приобретение товаров (работ, услуг) для дальнейшего использования в собственной хозяйственной деятельности.

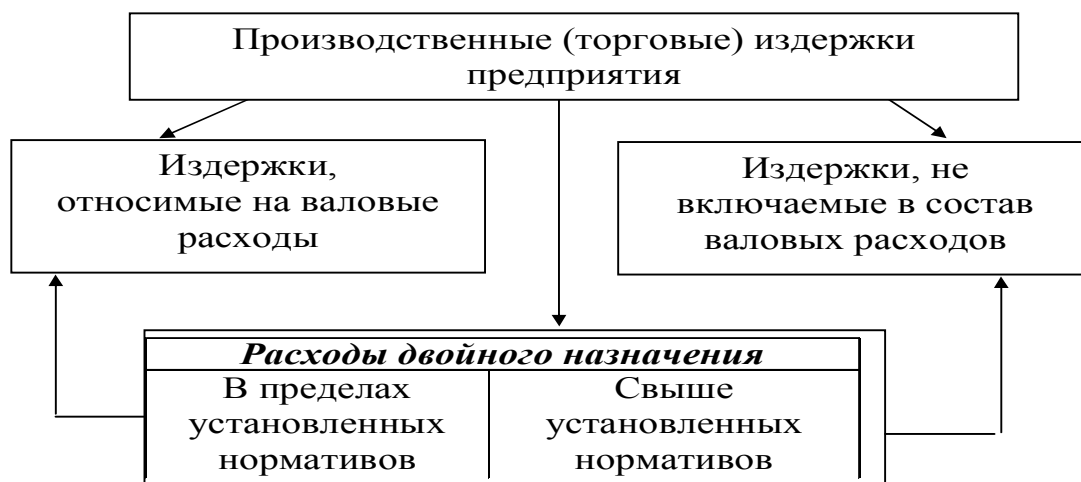


Рисунок 4.1. Структура производственных и торговых издержек предприятия

Валовые издержки классифицируются по направлениям их использования. В Статье 5 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятия» перечислены все виды расходов, которые можно назвать валовыми. Приведем из этой статьи наиболее характерные примеры:

1) затраты на осуществление хозяйственной деятельности, а именно, расходы на подготовку, организацию, ведение производства, реализацию продукции либо услуг (в пределах действующих норм). Сюда же относятся и затраты на охрану труда;

2) суммы начисленных налогов, сборов (обязательных платежей), установленных Законом Украины "О системе налогообложения". Но сюда не включаются суммы уплаченных налогов, сборов (обязательных платежей), источником уплаты которых является прибыль;

3) суммы расходов, связанных с улучшением основных фондов в пределах, установленных данным Законом;

4) суммы расходов, связанных с подтверждением соответствия продукции, систем управления качеством, систем охраны окружающей среды (осуществляемых в соответствии с требованиями Закона Украины "О подтверждении соответствия").

5) суммы безнадежной задолженности (если мероприятия по взысканию таких долгов не привели к положительным результатам), а также суммы задолженности, по которым завершился срок исковой давности.

Расходы, не включаемые в состав валовых расходов

Это такие, которые или не имеют производственного назначения (т.е. не связанные с ведением хозяйственной деятельности), или такие, которые направлены на расширение масштабов предпринимательской деятельности. При этом Законом предусматривается, что расходы расширения должны осуществляться за счет средств, остающихся после уплаты налога на прибыль.

Полный перечень затрат, не относимых на валовые расходы, приводится в пункте 5.3 Закона. Наиболее характерными примерами из этой группы расходов являются:

- приобретение, строительство, реконструкция, модернизация, ремонт и другие улучшение основных фондов (в случае, если эти расходы превышают установленные нормативы);

- уплата налога на прибыль предприятий, налога на недвижимость, а также налогов, уплачиваемых за счет прибыли

после уплаты налогов; уплата налога на добавленную стоимость, включенного в цену товаров (работ, услуг), приобретенных плательщиком налога для производственного либо непроизводственного потребления;

- уплата штрафов либо неустоек (пени), произведенных либо по решению сторон договора, либо по решению соответствующих государственных органов, суда, арбитражного либо третейского суда;
- осуществление прямых инвестиций;
- выплата эмиссионного дохода в пользу эмитента эмиссионных прав;
- выплата дивидендов.

Не подлежат отнесению к валовым издержкам любые затраты, не подтвержденные соответствующими расчетными, платежными и другими документами, обязательность ведения и сохранения которых предусмотрена правилами ведения налогового учета. Если в последующие периоды налогоплательщик возобновит недостающие документы, подтверждающие расходы, то (после уплаты соответствующей пени), эти расходы включаются в валовые расходы налогового периода, на который приходится такое возобновление.

Расходы двойного назначения

Существует целая группа расходов производства и обращения, которые относятся на валовые издержки только в пределах установленных нормативов. Особенность их в том, что величина нормируется или самим Законом о налогообложении прибыли, или в нем указывается наименование органа государственного управления, который получил полномочия на установление величины таких нормативов. При этом сумма расходов в пределах установленных нормативов относится на валовые расходы, а сумма превышения не относится на валовые расходы. Большая часть расходов этого вида указана в п. 5.4 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятия». Их примерами являются:

- затраты плательщика налога на обеспечение нанятых работников спецодеждой, обувью, обмундированием, которые требуются для исполнения работниками их профессиональных обязанностей, а также продуктами специального питания. Перечень таких продуктов, а также норма их расходов устанавливается Кабинетом Министров Украины;

- расходы налогоплательщика на проведение предпродажных и рекламных мероприятий товаров (работ, услуг), которые продаются (предоставляются) такими налогоплательщиками. Данные издержки, а также расходы на организацию приемов, презентаций и праздников, приобретение и распространение подарков, включая безвозмездную раздачу образцов товаров или безвозмездное предоставление услуг (выполнение работ) с рекламными целями должны быть не более двух процентов от налогооблагаемой прибыли налогоплательщика за предыдущий отчетный (налоговый) год;

- расходы по научно-техническому обеспечению хозяйственной деятельности, на изобретательство и рационализацию, на опытно-экспериментальные и конструкторские работы, связанные с основной деятельностью налогоплательщика. Сюда же относятся затраты на приобретение литературы для информационного обеспечения хозяйственной деятельности плательщика, в том числе по вопросам законодательства, и подписку специализированных периодических изданий. Такими затратами являются и расходы плательщика, связанные с профессиональной подготовкой, обучением, переподготовкой или повышением квалификации. Обязанности по доказательству того, что данные расходы связаны с обеспечением основной деятельности налогоплательщика, возлагаются на такого налогоплательщика. В случае возникновения разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком относительно связи расходов предприятия на цели, обусловленные научно-техническим обеспечением, налоговые органы обязаны обратиться в Министерство образования и науки Украины, чье экспертное заключение является основанием для принятия решения налоговым органом;

- расходы на гарантийный ремонт (обслуживание) или гарантийные замены товаров, проданных плательщиком, но не выше 10 процентов от совокупной стоимости таких товаров, которые были проданы, и по которым не закончился срок гарантийного обслуживания. Но эти расходы не должны превышать сумму, отвечающую уровню гарантийных замен. Порядок гарантийного ремонта (обслуживания) или гарантийных замен, а также перечень товаров, на которые устанавливается гарантийное обслуживание, определяются Кабинетом Министров Украины на

основании норм законодательства по вопросам защиты прав потребителей;

- любые расходы налогоплательщика, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения. В случае возникновения разногласий между налоговым органом и плательщиком относительно связи проведенных расходов на природоохранные мероприятия с деятельностью налогоплательщика, налоговые органы обязаны обратиться в Министерство охраны окружающей среды и ядерной безопасности Украины, чей экспертный вывод является основанием для принятия решения налоговым органом;

- расходы по страхованию рисков гибели урожая, транспортированию продукции налогоплательщика; кредитных и других рисков налогоплательщика, связанных с осуществлением им хозяйственной деятельности, в пределах обычной цены страхового тарифа соответствующего вида страхования. Отнесение к составу валовых расходов налогоплательщика расходов по страхованию (кроме расходов по медицинскому, пенсионному страхованию и по обязательным видам страхования) осуществляется в размере, не более 5 процентов валовых затрат на отчетный налоговый период, нарастающим итогом с начала года;

- расходы на командировку физических лиц, которые находятся в трудовых отношениях с налогоплательщиком. Такими расходами являются затраты на проезд (включая перевозку багажа) как к месту командировки и назад, так и по месту командировки, оплату стоимости проживания в гостиницах (мотелях), а также включенные в счета расходы на питание или бытовые услуги (стирка, чистка, починка и глажка одежды, обувь или белья), наем других жилых помещений, телефонных счетов. Указанные расходы могут быть включены в состав валовых расходов налогоплательщика лишь при наличии подтверждающих документов, которые удостоверяют стоимость этих расходов. Но они должны быть в пределах норм, устанавливаемых Кабинетом Министров Украины за каждый полный день командировки, включая день отъезда и приезда;

- расходы налогоплательщика на содержание, эксплуатацию и обеспечение основной деятельности объектов социальной инфраструктуры, которые находились на балансе и содержались за счет такого плательщика на момент вступления в силу данного Закона. К таким, в частности, относятся учреждения здравоохранения, пункты безвозмездного медицинского

обследования, профилактики и помощи работникам; спортивные залы и площадки, которые используются безвозмездно для физического оздоровления и психологического восстановления работников, клубов и домов культуры, в случае если они не используются для предоставления платных услуг и другой коммерческой деятельности; помещения, которые используются налогоплательщиком для организации питания наемных работников;

- расходы на оплату труда наемных работников. К ним относится выплата основной и дополнительной заработной платы, а также других видов поощрений и выплат за качество труда работников. Они производятся исходя из тарифных ставок в виде премий, поощрений, возмещений стоимости товаров (работ, услуг). Сюда же относятся расходы на выплату авторских вознаграждений и выплату за выполнение работ (услуг) согласно договорам гражданско-правового характера, любые другие выплаты в денежной или натуральной форме, установленные по договоренности сторон (кроме сумм материальной помощи).

4.5. Амортизационные отчисления, являющиеся элементом объекта налогообложения налога на прибыль

4.5.1. Принципиальные особенности механизма учета амортизационных отчислений при расчете налога на прибыль

Под термином «амортизация» основных фондов и нематериальных активов понимаются такие суммы постепенного отнесения величины расходов, обусловленных приобретением, изготовлением либо улучшением, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. При этом закон предусматривает, что амортизационные отчисления не всех основных фондов и нематериальных активов, которые так или иначе учитываются в бухгалтерском учете, рассматриваются как валовые расходы. В законе дается перечень объектов, амортизация которых признается как валовые расходы (а, следовательно, учитывается при расчете скорректированной прибыли). Амортизационные отчисления на остальные объекты, соответственно, не участвуют в расчете налога на прибыль.

При этом амортизация учитывается одним из следующих способов:

- 1) либо суммы амортизационных отчислений включаются в расчет скорректированной суммы налогооблагаемой прибыли,

2) или эти отчисления не учитываются при расчете скорректированной суммы налогооблагаемой прибыли, но при этом вся сумма расходов, обусловленных приобретением основных фондов, относится на валовые издержки,

3) либо амортизация вообще не учитывается при расчете налога на прибыль, а также не учитываются и расходы на приобретение основных фондов.

Амортизации подлежат расходы на:

- приобретение основных фондов и нематериальных активов для собственного производственного использования;
- самостоятельное изготовление основных фондов для собственных производственных нужд, включая расходы на выплату заработной платы работникам, которые были заняты на производстве таких основных фондов;
- проведение всех видов ремонта, реконструкции, модернизации и других видов улучшения основных фондов (в пределах соответствующих нормативов).

Не подлежат амортизации, но полностью относятся к валовым расходам отчетного периода расходы налогоплательщика на:

- приобретение основных фондов или нематериальных активов с целью их дальнейшей продажи другим лицам или их использования как комплектующих (составных частей) для изготовления или ремонта других основных фондов, предназначенных для дальнейшей продажи другим лицам;
- содержание основных фондов, которые находятся на консервации.

Не подлежат амортизации, не относятся на валовые расходы, а производятся за счет соответствующих источников финансирования:

расходы на приобретение, ремонт, реконструкцию, модернизацию или другое улучшение непроизводственных фондов.

Под термином “непроизводственные фонды” следует понимать капитальные активы, которые не используются в хозяйственной деятельности налогоплательщика.

4.5.2. Основные фонды, подлежащие амортизации

Основные фонды (с точки зрения закона о налогообложении прибыли) - это такие материальные ценности, которые предназначаются для использования в хозяйственной деятельности на протяжении периода, превышающего 365 календарных дней с момента ввода в эксплуатацию, стоимость которых превышает 1000 гривен и постепенно уменьшается в связи с физическим или

моральным износом. Расходы на приобретение материальных ценностей для использования их в хозяйственной деятельности, стоимость которых не более 1000 гривен, включаются в состав валовых расходов налогоплательщика.

Основные фонды делятся на 4 группы (табл. 3.2). Каждая из них имеет соответствующую норму амортизации. Они устанавливаются в процентах к балансовой стоимости каждой из групп основных фондов на начало отчетного (налогового) периода в размерах (в расчете на налоговый квартал), показанных в графе С.

Таблица 4.1.

Характеристика основных фондов и нематериальных активов

Группа	Характеристика	Норма амортизации квартальная, %
А	В	С
1	Здания, сооружения, их структурные компоненты ли передаточные устройства, в том числе жилые дома и их части (квартиры и места общего пользования), стоимость капитального улучшения земли	2
2	Автомобильный транспорт и узлы (запасные части) к нему; мебель; бытовые электронные, оптические, электромеханические приборы и инструменты, другое конторское (офисное) оборудование	10
3	Любые другие основные фонды, не включенные к группам 1, 2 и 4	6
4	Электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, связанные с ними средства считывания или печати информации, другие информационные системы, компьютерные программы, телефоны (в том числе сотовые), микрофоны и рации	15
-----	Объекты интеллектуальной, в том числе промышленной собственности, а также другие аналогичные права, признанные объектом права собственности налогоплательщика	Из расчета - не более 10 лет

Налогоплательщик может принять решение о применении других норм амортизации, которые не превышают норм, определенных этими нормативами.

Для амортизации нематериальных активов применяется линейный метод, по которому каждый отдельный вид нематериального актива амортизируется равными долями, исходя из его первоначальной стоимости на протяжении срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно учитывая срок полезного использования таких нематериальных активов или срок деятельности налогоплательщика, но не более 10 лет непрерывной эксплуатации.

Амортизационные отчисления производятся до достижения остаточной стоимости нематериального актива нулевого значения.

Плательщик налога может самостоятельно принять решение о применении ускоренной амортизации основных фондов группы 3, приобретенных после ввода в действие данного Закона по таким нормам: 1-й год эксплуатации - 15 %; 2-й год эксплуатации - 30 %; 3-й год эксплуатации - 20 %; 4-й год эксплуатации - 15 %; 5-й год эксплуатации - 10 %; 6-й год эксплуатации - 5 %; 7-й год эксплуатации - 5 %.

Указанное решение не может быть принято плательщиками налога, если он выпускает продукцию (или производит услуги), цены (тарифы) на которые устанавливаются (регулируются) государством.

4.5.3. Расчет амортизационных отчислений

Суммы амортизационных отчислений отчетного периода определяются путем применения норм амортизации к балансовой стоимости групп основных фондов на начало отчетного периода.

Это правило записывается в виде следующей формулы:

$$A_{\text{Отч}} = B_{\text{НО}} \times N_A \div 100 ,$$

где: $A_{\text{Отч}}$ - сумма амортизационных отчислений, начисленных за отчетный квартал;

$B_{\text{НО}}$ - балансовая стоимость основных фондов, существовавших на начало отчетного квартала;

N_A - норма амортизационных отчислений.

В свою очередь, балансовая стоимость основных фондов существующих на начало налогового квартала рассчитывается по следующей формуле:

$$B_{\text{но}} = B_{\text{но}(i-1)} + П(i-1) - В(i-1) - А(i-1) ,$$

где: $B_{но}$ - балансовая стоимость группы на начало отчетного квартала;

$B_{но(i-1)}$ - балансовая стоимость группы на начало квартала, который предшествовал отчетному;

$P(i-1)$ - сумма затрат на приобретение основных фондов, осуществление капитального ремонта, реконструкций, модернизацию и иные улучшения основных фондов на протяжении квартала, который предшествовал отчетному;

$V(i-1)$ - остаточная стоимость основных фондов, выведенных из эксплуатации на протяжении квартала, который предшествовал отчетному;

$A(i-1)$ - сумма амортизационных отчислений, начисленных в периоде, который предшествовал отчетному кварталу;

i - номер отчетного квартала.

Учет основных фондов первой группы ведется в расчете на группу в целом, и отдельно в расчете на каждый объект. Амортизационные отчисления по остальным группам ведутся в целом по группе.

4.7. Ставки налога и важнейшие правила налогового учета

Ставка налога

Прибыль налогоплательщиков, включая предприятия, основанные на собственности отдельного физического лица, облагается налогом по ставке 25 процентов к объекту налогообложения.

Не подлежат налогообложению выигрыши в государственные денежные лотереи. Под государственными денежными лотереями следует понимать лотереи, которые предусматривают наличие призового фонда в размерах не менее чем 50 процентов от суммы полученных доходов.

Нормы этого пункта не распространяются на государственные денежные лотереи. Под государственными денежными лотереями понимаются лотереи, которые проводятся с разрешения Министерства финансов Украины. Условия таких лотерей предусматривают наличие призового фонда в размерах, не меньших 50 процентов от суммы полученных доходов, а также отчислений в Государственный бюджет Украины в размере не меньше 30 процентов доходов, которые оставляются после выплат призового фонда.

Особенности ведения налогового учета

Важнейшими элементами налогового учета можно считать обеспечение требований к периодичности уплаты налога (налоговый период), соблюдение требований к фиксации даты увеличения валовых издержек и валового дохода, а также требования достоверного учета всех хозяйственных операций и любых изменений имущественного состояния плательщика, при которых возникает или валовый доход, или валовые издержки. Требованиями налогового учета является также регистрация изменений основных производственных фондов и нематериальных активов, возникновение которых ведет к росту валовых доходов или к росту валовых издержек.

Налоговый период

Для целей этого Закона используются такие налоговые периоды: календарные квартал, полугодие, три квартала, год.

Налоговый период начинается с первого календарного дня налогового периода и заканчивается последним календарным днем налогового периода.

Дата увеличения валовых расходов

Датой увеличения валовых издержек производства считается дата, которая приходится на налоговый период, на протяжении которого происходит любое из событий, наступающих раньше другого:

- либо дата списания средств с банковских счетов плательщика налога на оплату товаров (работ, услуг), а в случае их приобретения за наличность - день их выдачи из кассы плательщика налога;
- либо дата оприходования плательщиком налога товаров, а для работ (услуг) - дата фактического получения плательщиком налога результатов работ (услуг).

Дата увеличения валового дохода

Датой увеличения валового дохода считается дата, которая приходится на налоговый период, на протяжении которого происходит любое из событий, наступающих раньше другого:

- либо дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика налога на оплату товаров (работ, услуг), или поступления средств в кассу. В случае реализации товаров (работ, услуг) за наличные средства - дата их оприходования в кассе плательщика налога, а при отсутствии таковой - дата инкассации наличности в банковском учреждении, которое обслуживает плательщика налога;

- либо дата отгрузки товаров, а для работ (услуг) - дата фактического оприходования результатов работ (услуг) плательщиком налога.

Налоговый учет операций, при которых возникает валовый доход и валовые расходы

В нормативных документах отсутствуют какие-либо требования по поводу организации системы учета операций, в которых возникает валовый доход и валовые издержки. Если аналогичная задача строго формализована относительно учета операций НДС, то относительно налога на прибыль каждый плательщик обязан организовать для себя систему учета валового дохода и валового расхода предприятия. При этом «Реестр полученных и выданных налоговых накладных» по НДС как инструмент налогового учета налога на прибыль не приемлем. Так, в частности, в этом Реестре мы можем не зарегистрировать возникновение налогового обязательства по НДС, если операция выполняется без уплаты НДС. Однако по этой же операции возникает валовый доход. Поэтому организовать учет выполнения валовых доходов и издержек - задача намного сложнее, чем организация учета НДС.

Контрольные вопросы и задания:

1. Охарактеризуйте понятие «плательщики налога на прибыль».
2. Что такое объект налогообложения налога на прибыль?
3. Валовый доход плательщика налога на прибыль.
4. Валовые расходы производства и обращения плательщика налога на прибыль.
5. Особенности отнесения затрат двойного назначения к составу валовых расходов плательщика налога на прибыль.
6. Особенности отнесения к составу валовых расходов взносов на социальные мероприятия плательщика налога на прибыль.
7. Сущность амортизации при расчетах плательщика налога на прибыль.
8. Группы основных фондов, учитываемые при расчетах налога на прибыль
9. Нормы амортизации, учитываемые при расчетах налога на прибыль.
10. Расчет амортизационных отчислений, учитываемых при расчетах налога на прибыль.
11. Балансовая стоимость основных фондов и нематериальных активов, рассчитываемая при расчетах налога на прибыль.

5. Налог на доходы физических лиц

5.1. Плательщик налога и лица с его функциями. Существующие системы налогообложения доходов физических лиц

Налогово-правовой нормой является Закон Украины «О налоге с доходов физических лиц», принятый 22 мая 2003 года и действующий с 1 января 2004 года.

Плательщики налога

Для данного налога характерно наличие нескольких категорий лиц, взаимосвязанных определенными отношениями с бюджетом по поводу уплаты налога. Главным из них является сам плательщик налога. Не менее важным является налоговый агент, производящий уплату налога в бюджет за счет плательщика. И третьей категорией можно считать членов семьи плательщика, которые в той или иной мере могут изменить степень налоговой ответственности плательщика.

По признаку «место размещения плательщика» все эти лица могут быть разделены на два вида: резиденты и нерезиденты. К резидентам относятся лица, получающие доходы не только с территории Украины, но и доходы иностранные. Плательщиками могут оказаться и нерезиденты, если они получают доходы источником происхождения с территории Украины.

Схема всех существующих видов плательщиков представлена на рис. 5.1.

Резидент - им признается физическое лицо, которое имеет место постоянного жительства в Украине. Признаком постоянства является проживание физического в Украине не меньше 183 дней на протяжении года. Исходя из этого, резидентом может быть не только гражданин Украины, но и любое другое физическое лицо, удовлетворяющее этому критерию (т.е. и лицо без гражданства, и гражданин иностранного государства). Такие лица являются плательщиками, если получают доходы с источником их происхождения из территории Украины, а также иностранные доходы.

Наемное лицо - это физическое лицо, которое непосредственно собственным трудом выполняет свои обязанности исключительно по поручению или по приказу работодателя в соответствии с условиями заключенного с ним трудового договора. При этом все выгоды от выполнения такой трудовой функции (кроме заработной

платы), а также все риски, связанные с таким выполнением или невыполнением, получает (несёт) работодатель.



Рисунок 5.1. **Виды плательщиков налога с доходов физического лица**

Лицо, осуществляющее независимую профессиональную деятельность. Таковой деятельностью признается научная, литературная, артистическая, художественная, образовательная, а также преподавательская деятельность. Сюда же относится и деятельность врачей (в том числе стоматологов, зубных техников), адвокатов, частных нотариусов, аудиторов, бухгалтеров, оценщиков, инженеров или архитекторов, а также другая подобная деятельность. Однако если лица, выполняющие указанные виды деятельности, являются наемными работниками или субъектами предпринимательства, то они не имеют права на статус «независимая профессиональная деятельность».

Самозанятое лицо - налогоплательщик, который либо является субъектом предпринимательской деятельности, либо осуществляет независимую профессиональную деятельность и не является при этом наемным работником в границах такой предпринимательской или независимой профессиональной деятельности.

Налоговый агент - это плательщик особого вида. Особенность его в том, что на него возлагается обязанность начислять,

удерживать и уплачивать этот налог в бюджет от имени лица и за счет налогоплательщика, вести налоговый учет и подавать налоговую отчетность налоговым органам. На него также возлагается ответственность за нарушение норм Закона. Налоговым агентом является, как правило, работодатель. Это юридическое лицо (в том числе и его филиал, отделение, другое обособленное подразделение или представительство). Ими являются также и самозанятые лица, которые заключают трудовые договоры (контракты) с наемными работниками и несут обязанности по выплате им заработной платы, а также начислению, удержанию и уплате этого налога в бюджет, начислений на фонд оплаты труда, другие обязанности, предусмотренные законами.

Налоговым агентом является также и резидент, если он становится источником выплаты дохода нерезиденту.

Степень родства плательщика с членами его семьи.

На степень налоговой ответственности плательщика могут повлиять его взаимоотношения (по поводу возникновения дохода) с членами его семьи.

Членами семьи физического лица первой степени родства считаются его родители и родители мужа или жены, его муж или жена, дети как самого физического лица, так и его мужа или жены, в том числе усыновленные им дети. Другие члены семьи физического лица считаются такими, которые имеют вторую степень родства. К ним относятся бабушка или дедушка как физического лица, так и его жены или мужа, братья или сестры как физического лица, так и его жены или мужа, внуки как физического лица, так и его жены или мужа, другие иждивенцы такого физического лица или его опекуны.

Существующие системы налогообложения доходов физических лиц.

По признаку «активность, предприимчивость действий», направленных на получение доходов, можно выделить: систему налогообложения доходов наемных работников; систему налогообложения доходов физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

В свою очередь, в зависимости от масштабов предпринимательской деятельности (в порядке убывания масштабов) можно выделить системы налогообложения доходов: самозанятых лиц, т.е. физических лиц-субъектов предпринимательской деятельности, функционирующих без права образования

юридического лица; лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность; посредством *фиксированного налога; через уплату налога на промысел.*

Для *самозянтых лиц* может использоваться одна из двух систем налогообложения - общая (т.е. уплата всех налогов) и упрощенная система.

Отличаются друг от друга эти системы многими элементами налога - прежде всего видами плательщиков, объектами налогообложения, величиной налоговых ставок, налоговыми периодами, условиями применения той или иной системы*. Общее для них то, что в любой из них плательщиком является физическое лицо.

5.2. Виды доходов и объектов налогообложения налога с доходов физических лиц

Виды доходов.

Доходы - это сумма любых поступивших в собственность плательщика средств (включая стоимость материального и нематериального имущества, прочих активов, имеющих стоимость). К ним относятся стоимость любого имущества (в т.ч. и стоимость ценных бумаг или деривативов), которое или получено налогоплательщиком в собственность (или начисленных в его пользу), или приобретено им незаконным путем.

К доходам налогоплательщика также относится обычная стоимость имущества, которое налогоплательщик передает по доверенности другому лицу, если условия такой доверенности предусматривают право такого другого лица продать такое имущество или отчуждать его иным способом. Существующие виды доходов показаны на рис. 5.2.

В зависимости от вида плательщика, доходы подразделяются на следующие: доход, источник получения которого находится в Украине (следовательно, доход резидента), иностранный доход (т.е. доход нерезидента) . При этом отметим, что доход, имеющий источник происхождения в Украине - это любой доход, полученный налогоплательщиком, имеющим постоянно место жительства в Украине или начисленный в его пользу от осуществления любых видов деятельности на территории Украины. Следовательно, доход нерезидента - это такой, который возникает у

* В этом параграфе не рассматривается сущность и содержание этих систем. Но в последующих разделах данного пособия можно найти подробные разграничения всех этих отличий.

лица, не имеющего постоянного места жительства в Украине, но источником которого является Украина.

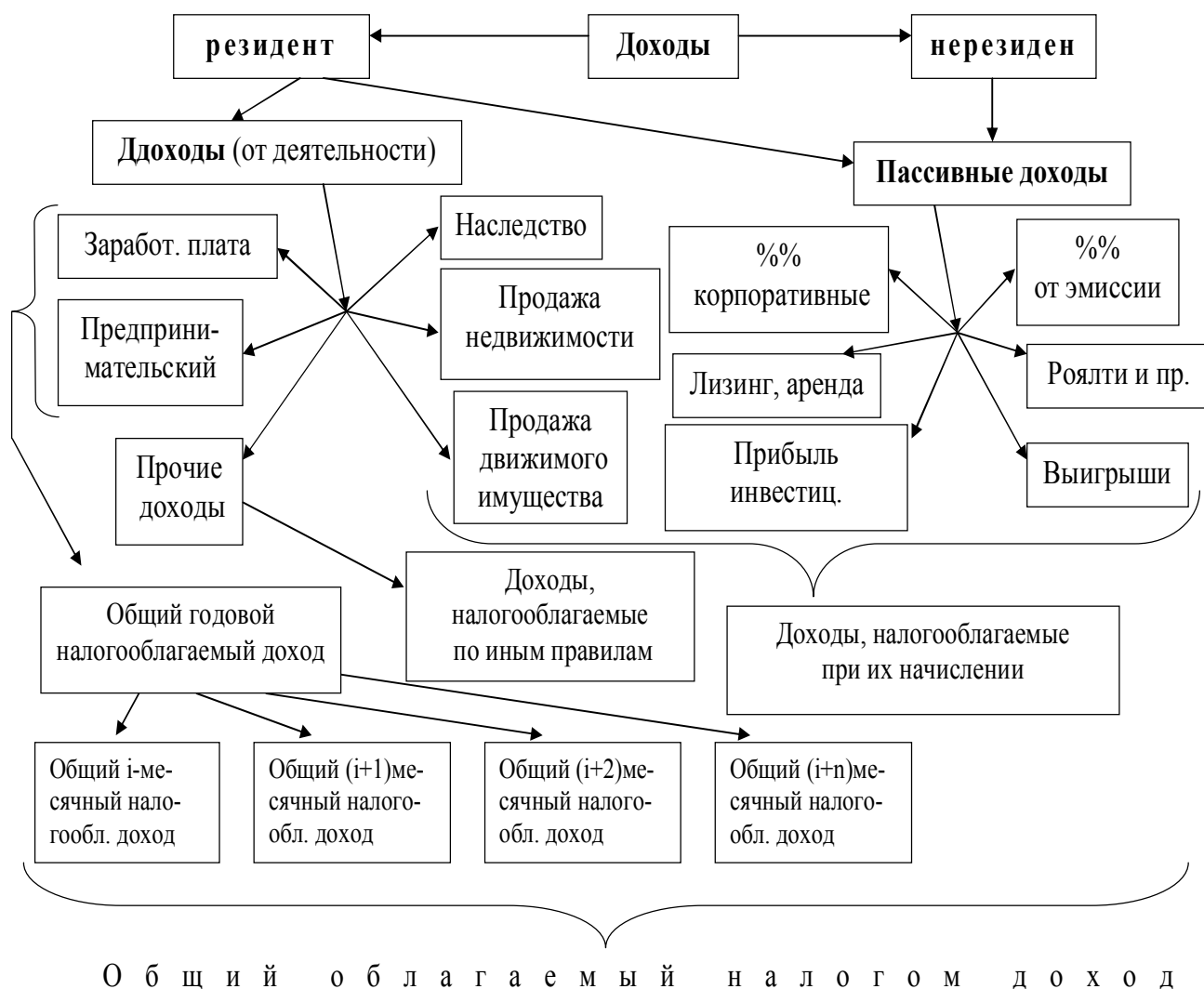


Рисунок 5.2. Виды доходов плательщика налога с доходов физического лица

Отдельные виды доходов (по признаку активности действий налогоплательщика, направленных на извлечение дохода) могут быть объединены в особую группу - пассивные доходы. К ним относятся доходы, полученные в виде процентов, дивидендов, роялти, страховых выплат и возмещений, а также арендных (лизинговых) платежей по договорам оперативной аренды.

Доходы резидента, в соответствии с п. 1.3 Статьи 1 Закона Украины «О налогообложении доходов физических лиц», состоят из целого ряда поступлений (табл. 5.1). Возникновение дохода по любому из этих источников является сигналом для плательщика о том, что он должен начать процедуру расчета величины налога.

**Классификация доходов по признаку
«источник их получения»**

№ п/п	Источник получения дохода
1	Проценты по долговым требованиям или обязательствам, выпущенным (эмитированным) резидентом
2	Дивиденды, начисленные резидентом - эмитентом корпоративных прав
3	Доходы в виде инвестиционной прибыли от осуществления операций с ценными бумагами и корпоративными правами, выпущенными в иных формах, чем ценные бумаги
4	Доходы в виде роялти, другой платы за использование прав интеллектуальной (в том числе промышленной) собственностью, полученных от резидента
5	Доходы в виде заработной платы, начисленной (выплаченной) вследствие осуществления налогоплательщиком трудовой деятельности на территории Украины, от работодателя, независимо от того, является ли такой работодатель резидентом или нерезидентом
6	Доходы от предоставления в аренду (лизинг) движимого и недвижимого имущества, расположенного на территории Украины, (если арендодатель является резидентом Украины, или если пользование таким имуществом осуществляется на территории Украины)
7	Доходы от продажи движимого и недвижимого имущества, расположенного на территории Украины
8	Доходы от осуществления предпринимательской деятельности, а также независимой профессиональной деятельности на территории Украины
9	Доходы, которые выплачиваются резидентами в виде выигрышей и призов, в том числе в лотерею (кроме государственной); благотворительной помощи, подарков. Такими, например, являются доходы, получаемые в букмеккерских конторах
10	Доходы в виде активов, которые передаются по наследству, если такие активы или источник их выплаты находятся на территории Украины
11	Прочие доходы в качестве выплаты или вознаграждения по гражданско-правовым договорам, получаемые резидентом или нерезидентом, если источник выплаты (начисление) таких доходов находится на территории Украины, независимо от резидентского статуса лица, от которого плательщик получает соответствующий доход

Для некоторых видов доходов процедура расчета налога должна быть начата не по инициативе плательщика, а по инициативе налогового агента. Такие доходы, как было сказано выше, называются пассивными, и к ним относятся доходы в виде процентов, дивидендов, роялти, страховых выплат и возмещений, а также арендных (лизинговых) платежей по договорам оперативной аренды.

В этом смысле необходимо иметь в виду, что расчет суммы налога с доходов, полученных в различной форме (т.е. из различных источников), рассчитывается отнюдь не по одинаковой процедуре. Отсюда следует, что по признаку «способ уплаты налога» все доходы необходимо классифицировать на следующие три вида:

1) подлежащие конечному налогообложению при их начислении (выплате). К таким доходам следует отнести все те, которые являются пассивными доходами, а также доходы от получения наследованного имущества;

2) подлежащие налогообложению в составе общего годового налогооблагаемого дохода. К таким следует отнести:

- доходы в виде заработной платы, которую работодатель начислил (выплатил) налогоплательщику в результате осуществления плательщиком трудовой деятельности на территории Украины. При этом работодатель может быть как резидентом, так и нерезидентом;

- доходы от предоставления в аренду (лизинг) недвижимости, расположенной на территории Украины, или же движимого имущества;

3) доходы, которые облагаются налогами по другим правилам, определенным Законом о налоге с доходов физических лиц. Такими, в частности, можно считать доходы от операций с ипотечным кредитованием, доходы от операций по замещению утраченной собственности.

Совокупность всех этих трех (в зависимости от способа платежа) видов налогов представляет собой общий облагаемый налогом доход. Под этим термином «общий облагаемый налогом доход» понимается любой доход, который подлежит налогообложению и который начислен (выплачен) в пользу налогоплательщика на протяжении отчетного налогового периода.

При начислении доходов в виде валютных ценностей или других активов, чья стоимость выражается в иностранной валюте

или международных расчетных единицах, такая стоимость пересчитывается в гривну по валютному (обменному) курсу Национального банка Украины, который действует на момент получения доходов.

В зависимости от стадии (в течение года) начисления суммы налога, налогооблагаемый доход подразделяется на два вида доходов: а) месячный; б) годовой.

Общий месячный налогооблагаемый доход равняется сумме налогооблагаемых доходов, выплаченных (начисленных) на протяжении такого отчетного налогового месяца.

Общий годовой налогооблагаемый доход равняется сумме общих месячных налогооблагаемых доходов, полученных (начисленных) на протяжении такого отчетного налогового года, а также суммы иностранных доходов, полученных в течение этого года.

5.3. Виды объектов налогообложения

Объект налогообложения - это величина дохода (стоимость имущества), которые относятся к налогооблагаемому доходу, и к величине которой применяется ставка налога с дохода. Следует иметь в виду, что вид объекта налогообложения и вид получаемого дохода - это различные категории, хотя они и весьма схожи. Различие их состоит в том, что в процедуре расчета суммы налога ставка применяется не к сумме дохода, а к размеру объекта налогообложения. Возникновение налогооблагаемого дохода свидетельствует о том, что плательщик оказался перед необходимостью начать расчет суммы налога. И при этом расчете он должен определить - какая величина объекта налогообложения соответствует величине полученного дохода. При этом может оказаться, что величина объекта налогообложения (далее - ОН) равна величине полученного налогооблагаемого дохода (соответственно - НД). Однако в некоторых случаях величина ОН меньше, чем НД. Зачастую возникают и такие ситуации, когда плательщик получил доход, но он не является НД, а потому не следует рассчитывать величину ОН.

Виды объектов налогообложения различаются в зависимости от видов плательщиков, получающих доход (рис. 5.3). В частности, для резидента действуют следующие виды объекта налогообложения:

- общий месячный налогооблагаемый доход (ОМНД);

- чистый годовой налогооблагаемый доход (ЧГНД), который определяется путем уменьшения общего годового налогооблагаемого дохода (ОГНД) на сумму налогового кредита (НК) такого отчетного года. Отсюда имеем, что:

$$\text{ЧГНД} = \text{ОГНД} - \text{НК};$$

- доходы с источником их происхождения из Украины (ДИПУ), которые подлежат конечному налогообложению при их выплате;

- иностранные доходы (ИД).

Соответственно, для нерезидента объектами налогообложения являются:

- общий месячный налогооблагаемый доход с источником его происхождения из Украины (ОМНД);

- общий годовой налогооблагаемый доход с источником его происхождения из Украины (ОГНД);

- доходы с источником их происхождения из Украины, которые подлежат конечному налогообложению при их выплате (ДИПУ).

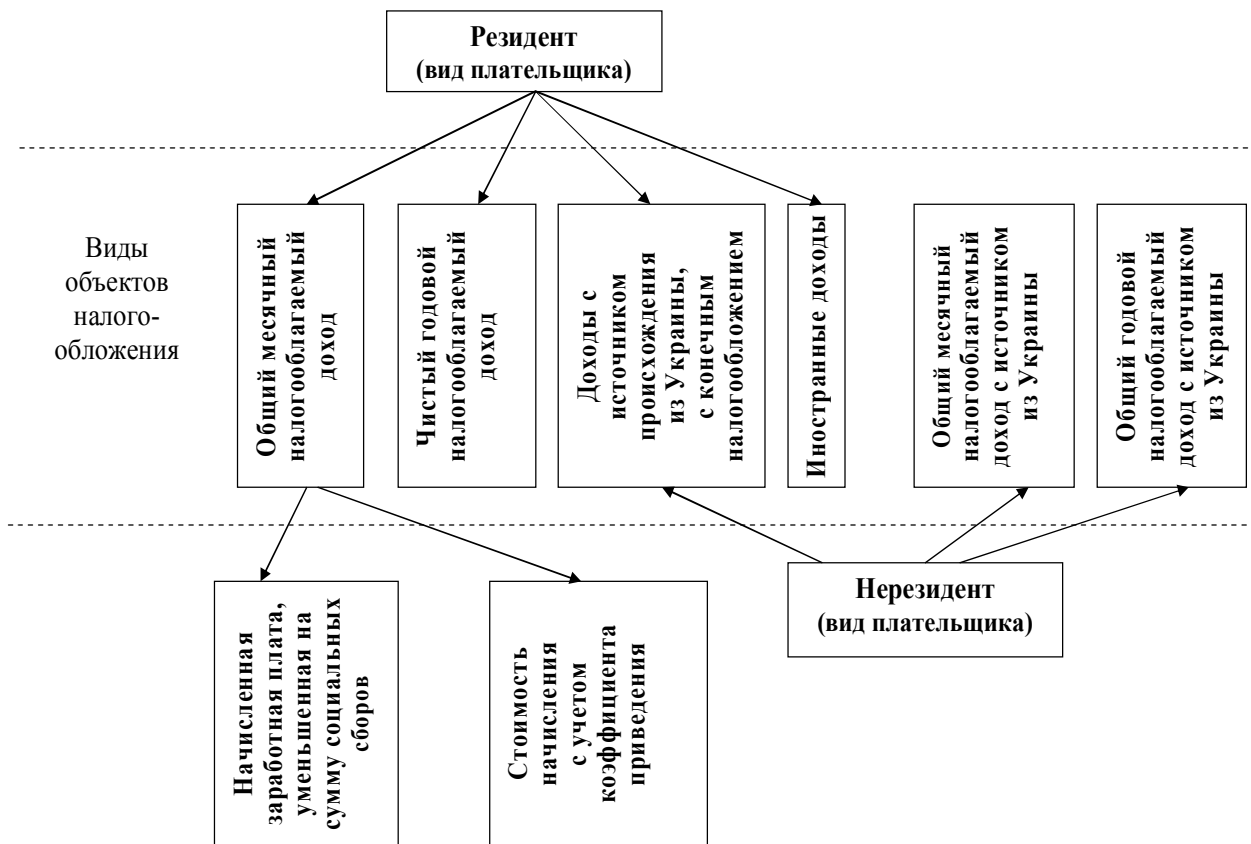


Рисунок 5.3. Виды объектов налогообложения плательщика налога с доходов физического лица

В случаях, когда у плательщиков возникают доходы в любых неденежных формах, объект налогообложения тождественен стоимости такого начисления. Она определяется как произведение обычной цены на коэффициент, который рассчитывается по такой формуле:

$$K = 100 : (100 - C_n),$$

где: К - коэффициент;

C_n - ставка налога, установленная для таких доходов на момент такого начисления.

Стоимость начисления определяется исходя из обычной цены, увеличенной на сумму: налога на добавленную стоимость, если лицо, которое осуществляет такое начисление, является плательщиком налога на добавленную стоимость; акцизного сбора, если предоставляется подакцизный товар.

В таком же порядке определяется объект налогообложения для сумм перерасхода израсходованных средств, полученных налогоплательщиком на командировку или под отчет и не возвращенных в установленный срок.

В тех случаях, когда лицо получает доход в виде начисленной заработной платы, то объект налогообложения определяется как начисленная сумма такой заработной платы, уменьшенная на сумму сбора в Пенсионный фонд Украины, а также сумму взносов в фонды общеобязательного государственного социального страхования, которые в соответствии с законом взыскиваются за счет дохода наемного работника

Структура месячного облагаемого налогом дохода

Согласно статье 4.2, данный вид объекта налогообложения складывается из большого количества доходов различного вида (рис. 5.4). Охарактеризуем отдельные из них (являющиеся, по нашему мнению, наиболее актуальными).

Важнейшими из них можно считать доход в виде заработной платы, а также другие выплаты и вознаграждения, начисленные (выплаченные) налогоплательщику.

Иногда наемные работники получают заработную плату не денежными средствами. В этом случае доход, полученный налогоплательщиком от его работодателя, определяется как стоимость дополнительных благ. Важнейшими примерами из них можно считать:

- 1) стоимость использования жилья, других объектов материального или нематериального имущества, предоставленных налогоплательщику в безвозмездное пользование;

2) стоимость имущества и питания, безвозмездно полученного налогоплательщиком;

3) стоимость услуг домашнего обслуживающего персонала, безвозмездно полученных налогоплательщиком, включая работу подчиненных лиц. Под термином “услуги домашнего обслуживающего персонала” понимаются услуги по бытовому обслуживанию физического лица, членов его семьи или от лица или по их поручению - любого третьего лица, включая ремонт или сооружение объектов подвижного или недвижимого имущества, которые принадлежат таким лицам или используются ими самими;

4) стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), а также суммы скидок с цены товаров, рассчитанных по правилам определения обычных цен (в размере такой скидки);

5) сумма (стоимость) подарков.



**Рисунок 5.4. Структура объекта налогообложения
(на примере общего месячного облагаемого налогом дохода)**

К важнейшим составляющим общего месячного налогооблагаемого дохода следует также отнести доходы:

- от продажи объектов прав интеллектуальной (промышленной) собственности;
- в виде сумм авторского вознаграждения за предоставление права на пользование или распоряжение другим лицам нематериальных активов (произведения науки, искусства, литературы или другие нематериальные активы) (далее - роялти), в том числе получаемые наследниками собственника такие нематериальные активы;
- от предоставления имущества в аренду;
- в виде процентов (дисконтных доходов), дивидендов и роялти, выигрышей, призов; инвестиционная прибыль от осуществления налогоплательщиком операций с ценными бумагами и корпоративными правами.

Доходы, не включаемые в состав общего месячного облагаемого налогом дохода.

В статье 4.3 приводится полный перечень доходов, не включаемых в состав общего месячного облагаемого налогом дохода. Приведем из него некоторые, наиболее актуальные, примеры:

- алименты, которые выплачиваются налогоплательщику в соответствии с решением суда;
- стоимость безвозмездного питания, рабочей одежды, обуви, обмундирования, средств личной защиты, полученных по договору трудового найма от работодателя;
- стоимость угля и угольных брикетов, безвозмездно предоставленных в объемах и по перечню профессий, которые устанавливаются Кабинетом Министров Украины;
- средства или стоимость имущества (услуг), которые предоставляются как помощь на лечение и медицинское обслуживание плательщика налога его работодателем;
- сумма стипендии, которая выплачивается из бюджета студенту, но не выше прожиточного уровня для трудоспособного лица, умноженного на 1,4;
- стоимость одежды, обуви, а также суммы денежной помощи, которые предоставляются детям-сиротам и детям, которые остались без заботы родителей;
- сумма средств, полученных налогоплательщиком на командировку или под отчет;
- сумма доходов, полученных налогоплательщиком от размещения им средств в ценные бумаги, эмитированные

Министерством финансов Украины, выигрыша в государственную лотерею;

- средства или имущество, имущественные или неимущественные права, которые получают наследники физического лица в случае оформления права на наследство.

5.4. Механизм предоставления льгот по налогу на доходы

Плательщики имеют право получать льготы в двух формах: в виде налогового кредита или в виде социальной налоговой льготы.

Налоговый кредит - это, во-первых, сумма (стоимость) затрат, понесенных налогоплательщиком-резидентом в связи с приобретением товаров (услуг) у резидентов - физических или юридических лиц на протяжении отчетного года, и, во-вторых, на величину которых разрешается уменьшать суммы его общего годового налогооблагаемого дохода, полученного по результатам отчетного года.

В состав налогового кредита включаются фактически понесенные затраты, подтвержденные налогоплательщиком документально, а именно: фискальным или товарным чеком, кассовым ордером, товарной накладной, другими расчетными документами или договором, которые идентифицируют продавца товаров (работ, услуг) и определяют сумму таких затрат.

Указанные документы не присылаются в налоговый орган, а подлежат сохранению налогоплательщиком на протяжении срока, достаточного для проведения налоговым органом налоговой проверки относительно начисления такого налогового кредита.

Перечень затрат, разрешенных к включению в состав налогового кредита (некоторые примеры):

- сумма средств, уплаченных налогоплательщиком в пользу учебных заведений для компенсации стоимости получения высшего образования самого налогоплательщика, либо любого члена его семьи первой степени родства. Эта сумма не может быть больше месячного прожиточного минимума для трудоспособного лица за каждый полный или неполный месяц обучения на протяжении отчетного налогового года, помноженного на коэффициент 1,4 и округленного до ближайших 10 грн;

- сумма собственных средств налогоплательщика, уплаченных в пользу учреждений здравоохранения для компенсации стоимости платных услуг за лечение такого налогоплательщика или члена его семьи первой степени родства, в том числе для приобретения лекарства, донорских компонентов, протезно-ортопедических приспособлений в размерах, которые не

возмещаются выплатами из фонда общеобязательного медицинского социального страхования.

Помимо этих двух видов затрат, которые могут быть признаны налоговым кредитом, существует еще несколько. К ним относятся: стоимость благотворительных пожертвований, расходы на ипотеку, а также стоимость личных средств налогоплательщика, участвующего в накопительных программах негосударственных пенсионных фондов. Подробности этих видов налогового кредита в данном учебном пособии не рассматриваются.

Особенности применения ограничений в размерах налогового кредита, право на который возникает в случае уплаты за обучение, можно пояснить следующей формулой:

$$\text{или } НК_{\text{обуч}} = П_{\text{обуч}} ,$$

если $П_{\text{обуч}} < ПМ_{\text{мес}} \times 1,4$;

кратно 10 грн.

$$\text{или } НК_{\text{обуч}} = ПМ_{\text{мес}} \times 1,4$$

кратно 10 грн.

где $НК_{\text{обуч}}$ - налоговый кредит, который связан с платой за обучение в расчете за месяц;

$П_{\text{обуч}}$ - плата за обучение в расчете за месяц;

$ПМ_{\text{мес}}$ - месячный прожиточный минимум.

Величина $ПМ_{\text{мес}}$ представляет собой месячный прожиточный минимум трудоспособного лица, действующий в течение определенного налогового года и законодательно введенный с 1 января соответствующего года. Значения этого показателя указаны в табл. 5.2.

Общая сумма начисленного налогового кредита не может превышать суммы общего налогооблагаемого дохода плательщика налога, полученного на протяжении отчетного года как заработная плата.

Пример расчета размера налогового кредита. На протяжении года расходы плательщика, которые связаны с уплатой за обучение, составили 500 грн за месяц. Но ежемесячные налогооблагаемые суммы дохода составили 450 грн. Итак, признанная сумма налогового кредита за год будет равняться 5400 грн (450×12).

Пример расчета максимальных расходов, которые могут быть признаны как налоговый кредит. Предположим, месячный прожиточный минимум составляет 385 грн. В течение месяца,

расходы на обучение составили 600 грн. В этой ситуации максимальный размер $НК_{обуч}$ равняется 540 грн ($385 \times 1,4 = 539$, что округляется до размера 540 грн).

Таким образом, оставшаяся сумма расходов на обучение, т.е. 60 грн (600-540), не может быть признана как налоговый кредит.

Если налогоплательщик не воспользовался правом на начисление налогового кредита по результатам отчетного налогового года, то такое право на следующие налоговые годы не переносится.

Это ограничение может быть выражено такой формулой:

$$НК_j \neq НК_{(j-1)},$$

где $НК_j$ - сумма налогового кредита, который может быть признана в текущем (а именно, в j -му) году;

$НК_{(j-1)}$ - сумма налогового кредита, которая могла быть признана за предыдущий год, который предшествовал текущему (а именно $j-1$), но о котором плательщик не доложил налоговым органам в ($j-1$) году;

j - номер года, в котором рассматривается возможность признать расходы прошлого ($j-1$) года в качестве налогового кредита.

Пример признания размера налогового кредита на текущий год. В 2004 году плательщик осуществил расходы, которые могли быть признаны как налоговый кредит в размере 2500 грн. Но по каким то причинам (пусть самым объективным) это не было сделано именно в 2004 году. Поэтому данная сумма была задекларирована в налоговой декларации за 2005 год.

Но эта сумма не будет признана как налоговый кредит за 2005 год.

Налоговые социальные льготы

Налоговая социальная льгота - это часть дохода, на которую уменьшается месячный налогооблагаемый доход плательщика. В общем случае размер налоговой социальной льготы – это величина минимальной месячной заработной платы, законодательно действующая с 1 января соответствующего года. Но для расчетов в переходной период введения налога на доходы физических лиц, т.е. в 2004-2006 гг. применяется процент уменьшения минимальной заработной платы (табл. 5.2), что приводит к уменьшению суммы социальной налоговой льготы.

Налогоплательщик имеет право на уменьшение суммы общего месячного налогооблагаемого дохода, получаемого из источников на территории Украины от одного работодателя в виде заработной платы, на сумму налоговой социальной льготы.

Эта льгота применяется только для плательщиков, у которых заработная плата (и другие приравненные к ней соответственно

законодательству выплаты, компенсации и возмещение), не превышает суммы, которая равняется сумме месячного прожиточного минимума, действующего для трудоспособного лица на 1 января отчетного налогового года, умноженной на 1,4 и округленной до ближайших 10 гривен.

Таблица 5.2.

Нормативные ограничения на размер налогового кредита и социальной налоговой льготы в 2004-2006 гг.

Ограничения на размер налогового кредита и социальной налоговой льготы	Период, годы			
	2004	2005	2006	2007
	Величина, действующая в течение года (в размере, введенном с 1 января соответствующего года)			
Минимальная заработная плата за месяц, грн	205	262	350	?
Прожиточный минимум на одно трудоспособное лицо в расчете за месяц, грн	365	453	483	?
Доля минимальной заработной платы, принимаемая в расчет в течение года для целей определения величины социальной налоговой льготы, %%	30,0	50,0	80,0	100,0

Размеры налоговой социальной льготы различны и зависят от социального статуса плательщика.

Для отдельных категорий лиц льгота устанавливается в размере 150 процентов от минимальной заработной платы. Так, например, к таким лицам относятся налогоплательщики, которые: являются одинокой матерью или одиноким отцом (опекуном, опекуном) - в расчете на каждого ребенка возрастом до 18 лет; содержат ребенка - инвалида I или II группы - в расчете на каждого ребенка возрастом до 18 лет; имеют трое или больше детей возрастом до 18 лет - в расчете на каждого такого ребенка; являются вдовцом или вдовой; являются лицом, отнесенным законом к 1 или 2 категории лиц, пострадавших вследствие Чернобыльской катастрофы; являются студентом, аспирантом, адъюнктом, военнослужащим срочной службы.

Для отдельных плательщиков льгота может устанавливаться и в размере 200 процентов месячной заработной платы. Применяется для таких, например, лиц: Героев Украины, Героев Советского Союза или полных кавалеров ордена Славы или Трудовой Славы;

участников боевых действий во время Второй мировой войны, или работников тыла, имеющих соответствующие государственные отличия.

Расчет сумм социальных льгот за один месяц, а также ограничение в возможностях ее использования можно проиллюстрировать следующей формулой:

$$L_{\text{соц.мес}} = МЗП \times \frac{n_{\text{соц}}}{100} \times \frac{K_{\text{нсл}}}{100} \times n_{\text{дет}},$$

где *МЗП*- месячная минимальная заработная плата;

n_{соц} - процент увеличения социальной налоговой льготы для отдельных категорий граждан;

K_{нсл} - процент уменьшения налоговой социальной льготы;

n_{дет} - количество детей (право на налоговую социальную льготу признается за каждым ребенком, удовлетворяющим условиям получения соответствующей льготы).

В нее дополнительно введем ограничение на право применения льготы, действующее при получении высокого дохода плательщика.

Данное ограничение применение социальной налоговой льготы можно выразить следующим образом:

$$L_{\text{соц.мес}} = 0, \quad \text{если } Д^{\text{НО}}_i > ПМ_{\text{мес}} \times 1,4$$

кратно 10 грн.

Пример расчета размера налоговой социальной льготы. Налогоплательщица, которая является одинокой матерью, имеет на содержании двух детей возрастом 4 и 9 лет. Размер месячной минимальной заработной платы составляет 185 грн. На протяжении 2004 года эта плательщица будет иметь $L_{\text{соц.мес}}$ ежемесячно в размере 166,5 грн ($185 \times 150\% : 100 \times 30\% : 100 \times 2$).

Пример ситуации, когда признается право физического лица на налоговую социальную льготу. В течение месяца плательщик имел налогооблагаемый доход в объеме 495 грн. Сумма $L_{\text{соц.мес}}$ составила для него 166,5 грн.

Условия задачи свидетельствуют о том, что сумма дохода для него меньше, чем $ПМ_{\text{мес}}$, т.е. 540 грн. Из этого следует, что доход, с которого необходимо уплатить налог, составит сумму, равную 328,5 грн. (495 – 166,5).

Пример ситуации, когда физическое лицо не имеет права на признание налоговой социальной льготы. В течение месяца плательщик имел налогооблагаемый доход в объеме 900 грн. Сумма $L_{\text{соц.мес}}$ составила для него 166,5 грн.

Условия задачи свидетельствуют о том, что сумма дохода для него больше, чем $ПМ_{\text{мес}}$, т.е. больше 540 грн. Из этого явствует, что плательщик не имеет права на социальную налоговую льготу. Таким образом, налог должен быть уплачен со всей суммы дохода, которая получена за месяц, а именно из суммы 900 грн.

В случае, если налогоплательщик имеет право на применение налоговой социальной льготы по двум или больше основаниям, она применяется один раз по основанию, которое предусматривает ее наибольший размер.

Налоговая социальная льгота применяется по месту получения налогоплательщиком основного дохода (определенным по месту нахождения трудовой книжки) без представления заявления о применении льготы.

Налоговая социальная льгота не может быть применена, если физическое лицо получает на протяжении отчетного налогового месяца определенные доходы (перечень их показан в пп. 6.3.3 Закона). К таким доходам, например, относятся: плата за выполнение общественных работ, которая полностью или частично финансируется за счет бюджета или соответствующего фонда общеобязательного государственного социального страхования; выплата из бюджета стипендии, денежных или имущественных обеспечений, получаемых учениками, студентами, аспирантами, адъюнктами, военнослужащими срочной службы.

Работодатель налогоплательщика по месту применения налоговой социальной льготы осуществляет перерасчет сумм доходов, начисленных такому налогоплательщику в виде заработной платы, а также сумм предоставленных налоговых социальных льгот. Перерасчет производится и по результатам каждого отчетного налогового года, и во время проведения окончательного расчета с налогоплательщиком, который прекращает трудовые отношения с работодателем.

Если вследствие осуществленного перерасчета возникает недоплата этого налога, то такая сумма взимается работодателем за счет суммы любого облагаемого налогом дохода (после его налогообложения) за соответствующий месяц, а при недостаточности суммы такого дохода - за счет налогооблагаемых доходов следующих месяцев, к полному погашению суммы такой недоплаты.

Если в результате осуществленного перерасчета выявляется переплата этого налога, то на ее сумму уменьшается сумма начисленного налогового обязательства налогоплательщика за соответствующий месяц, а при недостаточности такой суммы - сумма налоговых обязательств следующих налоговых периодов, до полного возврата суммы такой переплаты.

Расчет суммы налога с доходов физического лица можно выразить следующей формулой:

$$N_{\text{доход}} = (D_{\text{нал}} - L_{\text{соц.мес}} - \text{НК}) \times C_{\text{Н}}^{\text{доход}} / 100 ,$$

где $N_{\text{доход}}$ - налог на доходы физического лица;

$D_{\text{он}}$ - облагаемый налогами доход;

$L_{\text{соц.мес}}$ - налоговая социальная льгота;

НК - налоговый кредит;

$C_{\text{Н}}^{\text{доход}}$ - ставка налога на доход физического лица.

Пример расчета налога в случае, когда физическое лицо имеет право на признание налоговой социальной льготы. В течение месяца плательщик имел налогооблагаемый доход в объеме 495 грн. Сумма $L_{\text{соц.мес}}$ составила для него 166,5 грн.

Ставка налога - 13 процентов.

Таким образом, этот плательщик должен уплатить в бюджет налог в размере 42,71 грн ($(495 - 166,5) \times 13\% : 100$).

Пример расчета налога в случае отсутствия прав на признание $L_{\text{соц.мес}}$. В продолжение месяца плательщик имел налогооблагаемый доход в объеме 900 грн. Сумма $L_{\text{соц.мес}}$ составила для него 166,5 грн.

Т.е. плательщик не имеет права на социальную налоговую социальную льготу и должен уплатить в бюджет налог в размере 117 грн ($900 \times 13\% : 100$).

5.5. Ставка налога и взаимоотношения плательщика с бюджетом

Базовая ставка налога составляет 15 % от объекта налогообложения. Однако до конца 2006 года, т.е. до окончания переходного периода ввода налога с доходов, эта ставка применяется как 13%.

Ставка налога составляет 5 процентов от объекта налогообложения, начисленного налоговым агентом как: процент на депозит (вклад) в банк или небанковское финансовое учреждение (кроме страхователей); процентный или дисконтный доход по сберегательным (депозитным) сертификатам.

Ставка налога составляет двойной размер ставки объекта налогообложения, начисленного как выигрыш или приз (кроме

процентов от государственных лотерей в денежном выражении), или любых других доходов, начисленных в пользу нерезидентов - физических лиц.

Взаимоотношения плательщика налога с бюджетом.

Содержание взаимоотношений состоит в том, что:

во-первых, на плательщика возлагается обязанность представления годовой декларации об имущественном состоянии и доходах (налоговой декларации);

во-вторых, на плательщика возлагается ответственность по исполнению налоговых обязательств;

в-третьих, ответственность за неисполнение налоговых обязательств.

Годовая декларация об имущественном состоянии и доходах (налоговая декларация) подается налогоплательщиком, который:

- обязан подавать такую декларацию в соответствии с нормами Закона;

- имеет право подать такую декларацию для получения права на налоговый кредит или социальную налоговую льготу.

Обязанность налогоплательщика по представлению декларации считается выполненной, если он получал доходы исключительно от налоговых агентов, обязанных подавать отчетность по этому налогу.

Налоговый орган обязан на протяжении 30 календарных дней со дня получения такой декларации определить налоговое обязательство и прислать налоговое извещение плательщику, который обязан уплатить надлежащую сумму налога и получить справку о такой уплате, или об отсутствии налоговых обязательств по этому налогу.

5.6. Особенности налогообложения субъектов предпринимательства, функционирующих в статусе «самозанятое лицо»

Налогово-правовой нормой налогообложения таких субъектов (далее - СПД) является, в основном, Закон «О налогообложении доходов физических лиц». Отдельные нормы их налогообложения устанавливаются Законом «О налогообложении прибыли предприятий» (в нем определяются правила налогообложения расходов на осуществление предпринимательской деятельности). Детализация механизма налогообложения этих затрат приводится в Декрете Кабинета Министров Украины «О подоходном налоге из граждан» от 26.12.1992 г. № 13-92, (в котором рассматривается налогообложение затрат в том случае, если у физического лица

отсутствуют оправдательные документы о фактически понесенных затратах.

Особенность налогообложения СПД в том, что он не является плательщиком налога на прибыль. Ибо вместо него он платит налог на доходы с физических лиц. А в остальном система их налогообложения такая же, как для юридических лиц - уплачиваются те же налоги, и таким же образом. Все налоги, которые платятся СПД, рассчитываются и взимаются соответственно нормам, установленным соответствующими налогами. Так, например, размер налога на добавленную стоимость, которая платится в бюджет, рассчитывается на основании налогового обязательства и налогового кредита по НДС.

Особенностью их деятельности является также и то, что они освобождены от ведения бухгалтерского учета доходов и расходов своей деятельности. Но, тем не менее, для них применяется иная (хотя и упрощенная) система учета.

СПД становятся плательщиком налога с доходов после получения ими Свидетельства о государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности - физического лица. Без его получения физическое лицо не имеет права осуществлять предпринимательскую деятельность. Процедура регистрации производится в исполнительном комитете районного совета государственной администрации по месту проживания.

Получая Свидетельство о регистрации, СПД принимает на себя целый ряд обязательств. Важнейшими из них можно считать:

- ведение учета доходов и расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, составление отчетов (деклараций), обеспечение их сохранности на протяжении сроков, установленных действующим законодательством;
- представление в государственную налоговую инспекцию и другие контролирующие государственные организации деклараций, других документов и сведений, которые касаются учета доходов, расходов, уплаты налога и других обязательных платежей, уплаты надлежащих сумм налога и обязательных платежей в установленные законом сроки.

СПД обязаны на протяжении всего календарного периода учитывать полученные доходы и понесенные расходы, связанные с получением этих документов, в Книге учета доходов и расходов от занятия предпринимательской деятельностью. Она пронумеровывается, прошнуровывается и скрепляется печатью государственной налоговой инспекции, в которой гражданин состоит на учете. Подписывает ее начальник или заместитель начальника налоговой инспекции.

В Книге в хронологическом порядке записываются хозяйственные операции, связанные с поступлением выручки, экономическими санкциями и др., а также с материальными и другими текущими расходами. В связи с тем, что ряд расходов начисляется и отражается в учете лишь в конце месяца, доход предпринимателя определяется за месяц в целом.

Форма Книги учета доходов и расходов, которую ведут граждане-субъекты предпринимательской деятельности на протяжении календарного года, имеет следующий вид:

Период учета, день, неделя, месяц, год	Количество изготовленной продукции, предоставленных услуг, (един. изм.)	Расходы на произведенную продукцию, грн.	Количество проданной продукции (предоставленных услуг), (един. изм.)	Цена продажи продукции (услуг), грн	Сумма выручки (дохода), грн	Чистый доход, грн
1	2	3	4	5	6	

Объектом налогообложения налога с доходов физического лица является чистый доход ($D_{\text{ЧИСТ}}$), т.е. разность между валовым доходом (выручкой в денежной и натуральной форме) и документально подтвержденными расходами, непосредственно связанными с получением этого дохода.

Если у СПД отсутствуют документы, подтверждающие факт осуществления расходов, то они определяются налоговыми органами при проведении окончательных расчетов по нормам или в процентах к валовому доходу. Соответствующие нормативы устанавливаются Государственной налоговой администрацией Украины по согласованию с Министерством экономики Украины и Государственным комитетом Украины по содействию малым предприятиям и предпринимательству. Сказанное можно отразить следующей системой уравнений:

$$\left. \begin{aligned} D_{\text{ЧИСТ}} &= D_{\text{В}} - R_{\text{ДОК}}, \\ D_{\text{ЧИСТ}} &= D_{\text{В}} - R_{\text{НОРМ}}, \end{aligned} \right\} \begin{array}{l} \text{Объект налогообложения} \\ \text{налога с дохода СПД} \end{array}$$

где: $D_{\text{В}}$ – валовый доход, т.е. выручка от реализации в денежном и (или) натуральном выражении;

$R_{\text{ДОК}}$ – документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с получением дохода;

$R_{\text{НОРМ}}$ – расходы деятельности, определенные по нормативам Государственной налоговой администрации Украины.

Факт осуществления затрат подтверждается документами, которые используются любыми хозяйствующими лицами: накладные на приобретение сырья и материалов; платежные документы, которые свидетельствуют об уплате; чеки на приобретение в розничной сети; таможенные декларации; акты закупки, акты выполнения работ, счета-фактуры за сделанные работы (услуги).

Состав расходов, непосредственно связанных с получением доходов физическими лицами-гражданами СПД, функционирующими без права образования юридического лица, отвечает составу валовых расходов, структура которых определена Законом о налогообложении прибыли. Наиболее характерными из них можно считать:

- стоимость материальных расходов и услуг производственного характера, связанных с производством реализованной продукции (услуг), которые в соответствии с действующим законодательством связаны с осуществлением технологического процесса производства продукции (предоставление услуг, выполнение работ);

- расходы на все виды ремонта основных фондов, которые использовались в процессе осуществления предпринимательской деятельности;

- расходы, связанные с приобретением материальных ресурсов и реализацией готовой продукции;

- расходы на оплату труда граждан, которые заключили договор по использованию их работы.

6. Общеобязательные сборы, обусловленные начислением и выплатой заработной платы

6.1. Характеристика обязательных платежей, связанных с начислением и выплатой заработной платы

Таковыми платежами являются: 1) сборы на обязательное государственное пенсионное страхование; 2) сборы на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и затратами, обусловленными рождением и погребением, а также на общеобязательное государственное социальное страхование на случай безработицы; 3) сборы на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая на

производстве и профессионального заболевания, которое послужило причиной потери трудоспособности.

Все указанные сборы имеют свойства прямых налогов, поскольку объемы таких платежей определяются объемом конечных доходов физических лиц - наемных работников. Чем он больше - тем больше и сумма сборов.

Работодатели и наемные работники в разной степени участвуют в этих видах страхования. Наемные работники принимают участие только в первых двух, обеспечивая таким образом страхование собственного труда. Работодатели участвуют во всех этих видах страхования. Уплачивая сборы на пенсионное и социальное страхование, они обеспечивают страхование труда и наемных работников, и своего собственного труда.

Для того, чтобы обеспечить социальное страхование собственного труда работодателей, они могут принять участие в указанном выше общеобязательном социальном страховании на добровольных началах.

Налогово-правовой нормой этих сборов являются следующие документы:

1) Закон Украины «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» от 26 июня 1997 года, N 400/ 97-ВР;

2) Закон Украины «О размере взносов на некоторые виды общеобязательного государственного социального страхования» от 11 января 2001 года, N 2213-III;

3) Закон Украины «О страховых тарифах на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания, которые послужили причиной потери трудоспособности» от 22 февраля 2001 года, N 2272-III.

6.2. Сборы на обязательное государственное пенсионное страхование

Плательщиками сборов в пенсионный фонд являются следующие виды субъектов:

- 1) лица, использующие труд наемных работников:
 - субъекты предпринимательской деятельности независимо от форм собственности, их объединения, бюджетные, общественные и прочие учреждения и организации, объединения граждан и прочие юридические лица;

- физические лица - субъекты предпринимательской деятельности без права образования юридического лица;

2) филиалы, отделения и прочие отдельные подразделения плательщиков - юридических лиц. Они не имеют статуса юридического лица и расположены на другой территории, чем головное предприятие;

3) физические лица - субъекты предпринимательской деятельности, не использующие труд наемных работников, а также адвокаты, частные нотариусы. Эта категория называется «лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность» (см. Закон Украины «О налоге с доходов физических лиц»);

4) физические лица, которые работают на условиях трудового договора (контракта), т.е. наемные работники. К этой же группе плательщиков относятся и физические лица, выполняющие работы (услуги) согласно договорам гражданско-правового характера, в том числе члены творческих союзов, а также творческие работники, не являющиеся членами творческих союзов и тому подобное;

5) юридические и физические лица, которые осуществляют операции по купле-продаже валют;

6) субъекты предпринимательской деятельности, которые осуществляют торговлю ювелирными изделиями из золота (кроме обручальных колец), платины и драгоценного камня;

7) юридические и физические лица, осуществляющие операции по отчуждению легковых автомобилей, кроме легковых автомобилей, которыми обеспечиваются инвалиды, и тех автомобилей, которые переходят в собственность наследников по закону;

8) субъекты предпринимательской деятельности (в том числе нерезиденты) - производители и импортеры табачных изделий;

9) предприятия, учреждения и организации независимо от форм собственности и физические лица, которые приобретают недвижимое имущество;

10) предприятия, учреждения и организации, физические лица, которые пользуются услугами сотовой мобильной связи, а также операторы этой связи, которые предоставляют свои услуги безвозмездно.

Объект налогообложения

1) для плательщиков сбора, которые относятся к субъектам вида «1») и «2»), объектом налогообложения являются фактические затраты на оплату труда наемных работников. Эти расходы

включают в себя затраты на выплату основной и дополнительной заработной платы, а также иных видов поощрений и выплат, исходя из тарифных ставок, в виде премий, поощрений, в том числе в натуральной форме, которые подлежат обложению налогом на доходы физических лиц. К этим затратам не относят затраты на оплату выполненных работ (услуг) согласно гражданско-правовым договорам, выплату доходов в виде дивидендов, процентов и тому подобное, а также остальные затраты, которые не учитываются при вычислении среднемесячной заработной платы для назначения пенсий, перечень которых утвержден Кабинетом Министров Украины;

2) для плательщиков, которые относятся к виду «3)» - сумма налогооблагаемого дохода, вычисленная в порядке, определенном Кабинетом Министров Украины в соответствии с законодательством Украины;

3) для плательщиков, которые относятся к виду «4)» - совокупный налогооблагаемый доход, рассчитанный в соответствии с законодательством Украины (на который начисляется налог с доходов физического лица).

Для остальных плательщиков объектами налогообложения являются, соответственно: сумма операции по купле-продаже валют; стоимость реализованных ювелирных изделий из золота; стоимость легкового автомобиля; количество выработанных табачных изделий; стоимость недвижимого имущества, указанная в договоре купли-продажи такого имущества; стоимость любых услуг сотовой мобильной связи.

Ставки сборов на обязательное государственное пенсионное страхование

Для плательщиков 1 и 2 видов - 31,8 % от объекта налогообложения.

Для предприятий, учреждений и организаций, где работают инвалиды, сбор на обязательное государственное пенсионное страхование определяется отдельно по ставке 4 процента от объекта налогообложения для работающих инвалидов и по ставке 32,3 % от объекта налогообложения для других работников такого предприятия.

Для предприятий всеукраинских общественных организаций инвалидов, где количество инвалидов составляет не меньше 50 процентов общей численности работающих, сбор на обязательное государственное пенсионное страхование определяется по ставке

4 % от объекта налогообложения для всех работников этих предприятий.

Для плательщиков вида 3 - 32 % к их объекту налогообложения.

Для плательщиков вида 4:

1 % от объекта налогообложения - если совокупный налогооблагаемый доход не превышает 150 гривен;

2 % - если, соответственно, превышает 150 гривен.

Для отдельных категорий наемных работников установлены иные ставки сборов, чем 1% и 2%. К таким категориям относятся, например, лица летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, государственные служащие, некоторые другие категории лиц. Но в рамках данного учебного пособия особенности налогообложения таких лиц не рассматриваются.

Для плательщиков видов 5-10, т.е. лиц, занятых операциями купли-продажи валют, реализацией ювелирных изделий из золота, легковых автомобилей, табачных изделий, недвижимого имущества, предоставлением и получением услуг сотовой мобильной связи, размер ставок в данном пособии не рассматривается.

Источники уплаты сборов в Пенсионный фонд.

Плательщики 1 и 2 видов платят сборы за счет валовых расходов. Плательщики 3 вида - за счет своих материальных затрат. Плательщики 4 вида - за счет совокупного облагаемого налогом дохода физического лица.

6.3. Сборы на общеобязательное социальное страхование

6.3.1. Сборы на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и затратами, обусловленными рождением и погребением.

Плательщиками сборов на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и затратами, обусловленными рождением и погребением, являются работодатели и наемные работники.

Объект налогообложения.

Для работодателей - суммы фактических затрат на оплату труда нанимаемых работников, которые включают затраты на выплату основной и дополнительной заработной платы, другие

поощрительные и компенсационные выплаты, в том числе в натуральной форме и подлежат обложению налогом с доходов физических лиц.

Для наемных работников - объектом налогообложения являются те же затраты, что и для работодателей.

Ставки сборов

Для работодателей ставка составляет 2,9 % к объекту налогообложения.

Для наёмных работников ставка составляет:

0,25 % - если они имеют заработную плату меньше прожиточного минимума, установленного для трудоспособного лица;

0,5 % - если заработная плата больше прожиточного минимума, установленного для трудоспособного лица.

6.3.2. Сборы на общеобязательное государственное социальное страхование на случай возможной безработицы.

Плательщиками сборов также являются работодатели и наемные работники.

Объектом налогообложения также, как и в случае страхования по временной потере трудоспособности и затратами, обусловленными рождением и погребением, являются расходы на оплату труда наемных работников, которые включают затраты на выплату основной и дополнительной заработной платы, другие поощрительные и компенсационные выплаты, в том числе в натуральной форме, и подлежат обложению налогом с доходов физических лиц.

Ставки сборов на страхование по безработице составляют:

для работодателей - 1,6 процента к объекту налогообложения;

для наемных работников - 0,5 процента к объекту налогообложения;

Особенности участия в страховании лиц, обеспечивающих себя работой самостоятельно состоят в том, что они имеют право принимать участие в общеобязательном государственном социальном страховании на добровольных началах. В этом случае они уплачивают сборы по ставке 5,2 % к объекту налогообложения, в том числе:

3,4 % - на общеобязательное государственное социальное страхование в связи с временной потерей трудоспособности и затратами, обусловленными рождением и погребением;

1,8 % - на общеобязательное государственное социальное страхование на случай безработицы.

Источники уплаты сборов на социальное страхование.

Работодатели платят сборы за счет валовых расходов. Наемные работники - за счет совокупного налогооблагаемого дохода физического лица.

6.4. Сборы на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая

Плательщиками сборов являются субъекты хозяйственной деятельности. Ими являются:

работодатели (платят сборы на обязательных условиях);

физические лица (участвуют в страховании на добровольной основе).

Страховые тарифы на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания, которые послужили причиной потери трудоспособности (далее - страхование от несчастного случая), устанавливаются дифференцировано, соответственно классам профессионального риска производства. Законом Украины о страховании от несчастного случая введено 67 классов риска производства.

Величина страхового тарифа для работодателей устанавливается в процентах к фактическим затратам на оплату труда наемных работников. Фрагмент шкалы страховых тарифов показан в табл.6.1.

Таблица 6.1.

Фрагмент шкалы ставок на страхование от несчастного случая

Класс профессионального риска производства	1	2	3	12	37	54	60	66	67
Страховой тариф, %% к фактическим расходам на оплату труда наемных работников	0,86	0,87	0,88	1,92	1,97	2,67	3,58	6,82	13,80

Специальным Постановлением Кабинета Министров Украины от 23 июня 2003 года введена классификация областей экономики и видов работ по профессиональному риску (табл. 6.2).

Таблица. 6.2.

Уровень профессионального риска в отдельных отраслях экономики (фрагмент шкалы классов профессионального риска)

Код согласно классификации видов экономической деятельности	Класс профессионального риска	Области экономики и виды работ
05.02.1	61	Добыча и агломерация торфа
13.20.9	62	Добыча и обогащение руд других цветных, редких и драгоценных металлов
13.10.1	64	Подземная добыча железной руды

Для отдельных областей экономики без изменения классов профессионального риска их производства в настоящее время применяются временно пониженные страховые тарифы (табл. 6.3).

Таблица 6.3.

Временные страховые тарифы

Класс профессионального риска производства	Область экономики	Ставка страхового тарифа (в процентах к фактическим расходам на оплату труда наемных работников)	
		Основная	Временно действующая
22	Сельское хозяйство	1,29	0,2
24	Обслуживание сельского хозяйства, управление сельским хозяйством	1,40	0,5
59	Открытая добыча руд, черных металлов, добыча и обогащение нерудного сырья для черной металлургии	3,20	2,1

Размеры страховых взносов страхователей исчисляются:

- для работодателей - в процентах к сумме фактических расходов на оплату труда наемных работников. В расходы на оплату труда включаются расходы на выплату основной и дополнительной заработной платы, на другие поощрительные и

компенсационные выплаты, в том числе в натуральной форме, которые подлежат обложению налогом с доходов физических лиц;

- для физических лиц - в размере одной минимальной заработной платы. Если это лицо является инвалидом, то в размере 0,5 минимальной заработной платы, установленной на день уплаты страхового взноса, в расчете на календарный год.

Источником оплаты сборов на страхование от несчастного случая являются: для работодателей - валовые расходы; для наемных работников - налогооблагаемый доход.

Контрольные вопросы и задания:

1. Налогово-правовая норма налоговых платежей, обусловленных начислением и выплатой заработной платы.

2. Плательщики сборов в Пенсионный фонд Украины.

3. Объект налогообложения сборов в Пенсионный фонд Украины.

4. Ставки сборов на обязательное государственное пенсионное страхование.

5. Сущность, содержание и особенности платежей на современное общеобязательное государственное социальное страхование.

6. Плательщики сборов на обязательное социальное страхование.

7. Объект налогообложения сборов в Фонд социального страхования.

8. Ставки сборов в Фонд социального страхования.

9. Механизм установления сборов на социальное страхование от несчастного случая.

7. Налоги, обусловленные правами собственности

7.1. Налог с владельцев транспортных средств

Нормативной базой является Закон Украины «О налоге с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов» от 18.02.97г.

Налогоплательщиками являются юридические лица, иностранные юридические лица и физические лица (граждане Украины, иностранные граждане и лица без гражданства), имеющие зарегистрированные в Украине собственные

транспортные средства, которые являются объектами налогообложения.

Объектом налогообложения являются транспортные средства, которые имеют коды Гармонизированной системы описания и кодирование товаров, и такие, которые перечислены в данном Законе (табл. 7.1). Примерами их можно считать: тракторы (колесные); седельные тягачи; автомобили, предназначенные для перевозки не менее 10 лиц, включая водителя; автомобили легковые и грузовые; автомобили специального назначения (кроме автомобилей специального назначения скорой помощи и пожарных); мотоциклы (включая мопеды) и велосипеды с установленным двигателем, кроме тех, что имеют объем цилиндра двигателя до 50 см³; яхты и судна парусные со вспомогательным двигателем или без него; лодки моторные и катера, кроме лодок с подвесным мотором.

Таблица 7.1.

Ставки налога с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов (примеры)

Код	Описание объектов налогообложения		Ставка налога на год
8701	тракторы колесные (кроме гусеничных)		2,5 грн. за 100 куб. см
8703	автомобили легковые с объемом цилиндров двигателя	от 1001 куб. см до 1500 куб. см	4 грн. за 100 куб. см
		от 2501 куб. см до 3500 куб. см	25 грн. за 100 куб. см
8703 90 10	транспортные средства, оснащенные электродвигателями		0,5 грн. за 1 кВт
8711	мотоциклы (мопеды), велосипеды с двигателем с объемом цилиндров двигателя: от 501 до 800 куб. см		5 грн. за 100 куб. см
8903 91 10	яхты и судна парусные со вспомогательным двигателем или без него (кроме спортивных), морские		14 грн. за 100 см длины
8903 99 10	плавающие средства (кроме спортивных):	Длиной не более 7,5 м, и массой не более чем 100 кг	7 грн. за 100 см длины
8903 99 99		длиной свыше 7,5 м и массой свыше 100 кг	14 грн. за 100 см длины

Транспортные средства, которые не являются объектами налогообложения: тракторы на гусеничном ходу; транспортные средства грузовые, самоходные, что используются на заводах, складах, в портах и аэропортах для перевозки грузов на короткие расстояния; машины и механизмы для сельскохозяйственных работ.

Для данного налога применяется разветвленная система льгот. Наиболее существенными можно считать право не платить налог, существующее у лиц льготных социальных категорий (пострадавшие вследствие Чернобыльской катастрофы, ветераны войны и труда, инвалиды независимо от группы инвалидности), распространяющееся на один легковой автомобиль (мотоколяску) с объемом цилиндров двигателя до 2500 куб. см или один мотоцикл с объемом цилиндров двигателя до 650 куб. см. Примером также является льгота 50% для сельскохозяйственных предприятий-товаропроизводителей, действующая на тракторы колесные, автобусы и специальные автомобили для перевозки людей с количеством мест не меньше десяти.

Ставка налога устанавливается в грн, в расчете или на 100 см³ объема двигателя сухопутного транспортного средства, или на 1 см длины корпуса (для водного транспорта).

Сроки уплаты налога различаются в зависимости от вида плательщика. Физические лица - перед регистрацией, перерегистрацией транспортных средств, а также перед техническим осмотром транспортных средств ежегодно или один раз в два года, но не позже первого полугодия того года, в котором проводится технический осмотр; юридические лица - ежеквартально равными частями до 15 числа месяца, который наступает за отчетным кварталом.

Если право пользования транспортным средством передано физическим лицом по доверенности другому лицу, то налог платится или владельцем, или от его имени лицом, которому это право передано, если это предусмотрено в доверенности на право пользования транспортным средством.

Если транспортное средство куплено во втором полугодии, налог платится в половинном размере. Если выявлено лицо, которое не платит налогов, оно обязано возместить оплату (задолженность), но не более чем за 2 года.

Направления уплаты налога: по адресу юридического лица или месту жительства физического лица. Платится в местный бюджет. При этом 85 процентов поступает на строительство, ремонт и содержание автомобильных дорог. Другие 15 процентов - к органам Государственной автомобильной инспекции.

7.2. Земельный налог (плата за землю)

Налогово-правовая норма - Закон Украины «О плате за землю» от 03.07.92. Отдельные нормы этого закона корректируются законами Украины о государственном бюджете на очередной бюджетный год.

Способом уплаты налога за землю является взимание его в виде: земельного налога (уплачивает собственник земли, самостоятельно ею пользующийся) или арендной платы (платит арендатор).

Плательщиком является: либо собственник земли, либо землепользователь (им является лицо, использующее землю, но не имеющее права собственности на нее); либо арендатор земли.

Плательщиком может быть и юридическое, и физическое лицо. Сегодня большинство плательщиков - не собственники, а землепользователи.

Объектом налогообложения является качество, месторасположение и целевое использование земли.

В зависимости от целевого использования объекты налогообложения подразделяются на: земли сельскохозяйственного назначения; земли не сельскохозяйственного назначения; земли в пределах населенного пункта.

В зависимости от сельскохозяйственного назначения объекты налогообложения делятся на следующие две группы: группа I - пахотные и многолетние насаждения; группа II - сенокосы и пастбища.

Для земли в пределах населенного пункта объектом налогообложения является качество и месторасположение земельного участка, который определенным образом размещен в черте населенного пункта. Качество - в зависимости от месторасположения участков определяется кадастровой оценкой земли.

Кадастр - документ, которым территория населенного пункта (или земель сельскохозяйственного назначения) подразделяется на определенные зоны. К определенной зоне относятся земли:

- одинакового качества;
- равноудаленности от транспортных коммуникаций;
- одинаковой оснащенности инженерными коммуникациями;
- одинаковой отдаленности от объектов инфраструктуры населенного пункта (кино, театры, столовые и рестораны, парки и т. д.);

- другие категории, при которых эксплуатация объекта на такой земле дает повышенный доход.

Кадастр разрабатывается под руководством Совета народных депутатов соответствующего местного органа власти.

Система ставок налога на землю

Ставка налога - законодательно определенный годовой размер платы за единицу площади налогооблагаемого земельного участка. В свою очередь, налог на землю - это обязательный платеж, который взыскивается из юридических и физических лиц за пользование земельными участками.

Ставка налога зависит от целевого использования земли, которым может быть ее сельскохозяйственное назначение.

Ставки налога с одного гектара сельскохозяйственных угодий устанавливаются в процентах от их денежной оценки в таких размерах:

- для пашни, покосных лугов и пастбищ - 0,1;
- для многолетних насаждений - 0,03.

Плата за земли населенных пунктов устанавливается двумя способами. Первый способ применяется, если существует денежная оценка земли. В этом случае ставки земельного налога устанавливаются в размере одного процента от их денежной оценки (за исключением земельных участков определенного назначения и места расположения, перечень которых дается в статье 7).

Если денежная оценка земельного участка не проводилась, действует второй способ. Средние ставки земельного налога устанавливаются в размере уплаты налога в расчете на один квадратный метр земли населенного пункта (фрагмент шкалы таких ставок приведен в табл. 7.2).

Таблица 7.2.

Шкала ставок налога на землю в населенных пунктах, в которых денежная оценка земли не проводилась (фрагмент)

Группы населенных пунктов с численностью населения (тыс. чел.)	Средняя ставка налога (копеек за 1 кв. метр)	Коэффициент, применяющийся в городах Киеве, Симферополе, Севастополе и городах областного подчинения
от 250 до 500	12,0	2,0
от 500 до 1000	15,0	2,5
от 1000 и более	21,0	3,0

К ставкам, указанным в табл. 7.2, применяются коэффициенты, размер которых вводится ежегодными законами об утверждении Государственного бюджета на очередной бюджетный год. Так, например, в 1997 году к указанным ставкам применялся коэффициент 1,81. А для 1998 года, соответственно - 2,0.

Если земля находится в населенных пунктах, отнесенных Кабинетом Министров Украины к курортным, то к ставкам земельного налога, указанным в этой шкале, применяются коэффициенты увеличения. Так, например, для населенных пунктов на южном побережье Автономной Республики Крым действует коэффициент 3,0. А для земель населенных пунктов юго-восточного её побережья применяется коэффициент 2,5.

Ставки земельного налога на земельные участки, расположенные на территории громады, дифференцирует и утверждает соответствующая громада (сельский, поселковый, городской советы). При этом учитываются средние ставки налога, функциональное использование и местонахождение земельного участка. Установленная таким образом ставка не должна более, чем в два раза превышать размер средних ставок налога, рассчитанных с учетом коэффициентов, учитывающих группу населенного пункта, а также ежегодные коэффициенты повышения ставок налога на землю.

Ставки налога на участки, расположенные на территории громады дифференцируют и утверждают соответствующие громады (сельский, поселковый, городской советы). При этом учитываются средние ставки налога, функциональное использование и местонахождение земельного участка. Принятая таким образом ставка не должна более чем в два раза превышать размер средних ставок налога, рассчитанных с учетом коэффициентов группы населенного пункта, а также ежегодные коэффициенты повышения ставок налога на землю.

Налог на земельные участки, на которых размещены объекты индивидуальной инфраструктуры (жилищные дома, кооперативные автостоянки для хранения личных транспортных средств граждан, гаражно-строительные, дачно-строительные кооперативы, индивидуальные гаражи, дачи граждан и т.п.) взывается в размере трех процентов суммы земельного налога, вычисленного с учетом коэффициентов группы населенного пункта, а также ежегодные коэффициенты повышения ставок налога на землю.

Может оказаться, что на территории природоохранных, оздоровительных и рекреационных объектов размещены

производственные, культурно-бытовые, хозяйственные здания и сооружения, которые не связаны с функциональным назначением указанных объектов. В этом случае земля под этими зданиями и сооружениями облагается в пятикратном размере соответствующего земельного налога, вычисленного с учетом коэффициентов группы населенного пункта, а также ежегодные коэффициенты повышения ставок налога на землю.

Налог на часть площадей земельных участков, превышающих нормы землеотвода, взывается в пятикратном размере.

Налог на земельные участки, предоставленные для предприятий промышленности, транспорта, связи и другого соответствующего назначения, взывается из расчета 5 процентов от денежной оценки единицы площади пашни по области.

Налог на земельные участки, предоставленные для железнодорожного транспорта, военных формирований, образованных в соответствии с законами Украины, кроме Вооруженных Сил Украины и Государственной пограничной службы Украины, взывается в размере 0,02 процента от денежной оценки единицы площади пашни по области.

В случае использования железнодорожным транспортом, военными формированиями, образованными в соответствии с законами Украины, кроме Вооруженных Сил Украины и Государственной пограничной службы Украины, земель не по целевому назначению, налог взывается по ставкам, действующим для земель сельскохозяйственного назначения. Налог за земельные участки, предоставленные во временное пользование на землях природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения, взывается в размере 50 процентов от денежной оценки единицы площади пашни по области.

Описанная система ставок налога на землю показана на рис.7.1.

Основанием для начисления земельного налога являются данные государственного земельного кадастра, а арендной платы за земельный участок - договор аренды такого земельного участка.

Плательщики земельного налога, а также арендной платы за земельные участки (кроме граждан) самостоятельно рассчитывают сумму земельного налога и арендной платы за каждый год по состоянию на 1 января и до 1 февраля текущего года подают соответствующему органу государственной налоговой службы по местонахождению земельного участка налоговую декларацию на

текущий год по форме, установленной центральным налоговым органом с разбивкой годовой суммы равными долями по месяцам.

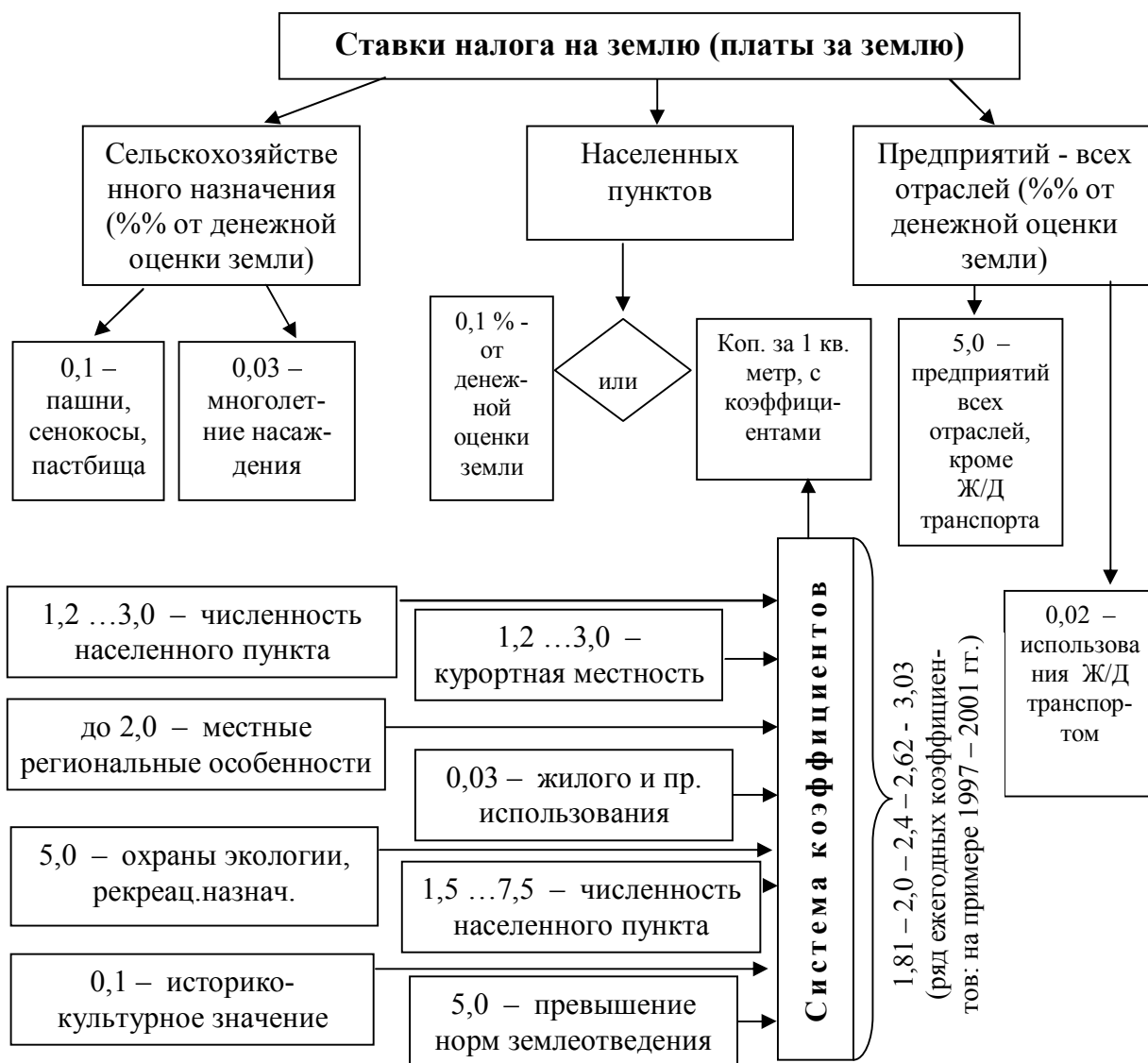


Рисунок 7.1. Система ставок налога (платежи) на землю

Расчеты и сроки уплаты земельного налога и арендной платы

За земельный участок, на котором расположено здание, находящееся в общей собственности нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется каждому из них пропорционально их доле собственности на здание.

Налоговое обязательство по земельному налогу, а также по арендной плате за земли государственной и коммунальной собственности, определенное в налоговой декларации на текущий год, платится равными долями владельцами и землепользователями земельных участков по местонахождению земельного участка за

базовый налоговый (отчетный) период, который равняется календарному месяцу, ежемесячно на протяжении 30 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) месяца.

Земельный налог, а также арендная плата за земельные участки государственной и коммунальной собственности гражданами платится равными долями до 15 августа и 15 ноября.

7.3. Другие налоги, обусловленные правами собственности на имущество

Налог на недвижимость Объектом налогообложения может быть:

- для предприятий - налог на имущество предприятий;
- для физических лиц - налог на имущество физических лиц.

В украинском законодательстве данный налог еще не закреплен.

Общий принцип действия налога - ежегодное начисление в %% от рыночной или балансовой стоимости имущества.

Социальные преимущества этого налога состоят в следующем. Во-первых, он воспринимается как социально более справедливый, чем другие, поскольку более зажиточные граждане имеют более дорогое имущество, и будут платить большие суммы налога. В развитых странах за счет этого налога платятся намного большие суммы, чем по другим налогам. Во-вторых, уплата налога на недвижимость может заставить предприятие освободиться от основных фондов, которые нерационально используются. В результате расходы предприятия уменьшатся. В-третьих, продажа объектов недвижимости оказывает содействие переходу имущества лицам, которые смогут эффективно использовать основные фонды.

Существует несколько моделей механизма налога на имущество предприятия. Одна из них заключается в том, что объектом налогообложения является имущество предприятия (кроме бюджетного), находящееся на балансе предприятия и содержащее основные фонды, оборотные средства, финансовые активы.

Однако в таком подходе есть недостаток. Проявляется он в том, что чем лучше работает предприятие, тем больше у него оборотных средств и финансовых активов (и при этом основные фонды могут даже не возрастать), и тем большим окажется налог. Но ведь налог должен касаться только стоимости недвижимости, а не всего имущества предприятия.

Проблема заключается и в возможности достоверной оценки стоимости основных фондов. Если оценивать их рыночную стоимость, то чем лучше работает предприятие, тем больше будут стоить основные фонды (поскольку рыночная стоимость определяется с учетом дохода, который может давать оборудование). Таким образом, более рационально опираться на восстановительную стоимость.

Размер ставки должен быть оптимальным. Если он низкий, то налог не будет стимулировать рациональное использование основных фондов. Таким образом, практически, налог будет отсутствовать. Если же он высокий, то это не будет стимулировать владения основными средствами. На практике ставка составляет 1-2 % от балансовой стоимости.

Механизм налога на имущество физических лиц имеет определенные особенности. Плательщиком является физическое лицо, которое владеет недвижимостью в количестве, превышающем нормы проживания на жилой площади. Объект налогообложения - стоимость жилой площади, закрепленной за плательщиком. К ней относится любая, пригодная для жилья: квартиры, дачные дома, коттеджи, дома в сельской местности. Стоимость определяется как балансовая, или восстановительная, или рыночная. Однако механизм оценки имеет много неясностей. Во-первых, должен быть институт оценщиков. При этом, они должны иметь соответствующий юридический статус, поскольку становятся субъектом налоговых органов. Во-вторых, возникает вероятность намеренно заниженной оценки стоимости, т.е. по сговору с налогоплательщиком. Итак, необходимо создание механизма объективного учета стоимости недвижимости.

Контрольные вопросы и задания:

1. Назовите элементы налога (платы) за землю. По каждому элементу приведите пример. При этом обратите внимание на особенности налогово-правовой нормы этого налога.

2. Охарактеризуйте подробно систему ставок налога (платы) за (на) землю.

3. Назовите элементы налога с владельцев транспортных средств. По каждому элементу приведите пример.

4. Какой должна быть структура (элементы) налога на недвижимость, чтобы такой налог не стимулировал увеличение количества недвижимости? Какие организационные принципы действия такого налога должны быть при этом соблюдены?

8. Плата за ресурсы и услуги

8.1. Плата за загрязнение окружающей природной среды

Налогово-правовая норма - Постановление Кабинета Министров Украины от 1 марта 1999 г. N 303 «Об утверждении Порядка установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды и взыскание этого сбора». Принято в соответствии со статьей 44 Закона Украины "Об охране окружающей естественной среды".

Объектом налогообложения этих сборов являются:

- выбросы в атмосферу загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками загрязнения;
- сбросы загрязняющих веществ в поверхностные воды, территориальные и внутренние морские воды, а также подземные горизонты, в том числе сбросы, которые ведутся предприятиями через систему коммунальной канализации;
- размещения отходов в окружающей природной среде.

Плательщики сборов - предприятия любой формы собственности и ведомственной принадлежности, допускающие выбросы и сбросы загрязняющих веществ, а также занимающиеся размещением отходов в окружающей природной среде.

Ставки сборов

Размеры указанных платежей устанавливаются Правительством Крымской АР, облисполкомами, Киевским и Севастопольским горисполкомами на основании действующих ставок и на основании лимитов выбросов и сбросов загрязняющих веществ и размещения отходов и нормативов платы за них.

Ставки сборов дифференцируются в зависимости: от источника загрязнения (стационарный, подвижный, морские и речные суда, железнодорожным транспортом); класса безопасности стационарных источников загрязнения; вида загрязняемой природной среды (почва, атмосфера, водные источники, включая и морские); концентрации сбросов отравляющих веществ в водные объекты; вредности размещаемых отходов.

К вышеуказанным ставкам применяются корректирующие коэффициенты. Их величина зависит от: количества жителей в населенном пункте; народнохозяйственного значения населенного пункта (скажем, курортная местность); регионального значения бассейна моря или реки (например, Днепр или Черное море); места размещения отходов (учитывается, насколько полно окружающая среда защищена от размещенных отходов).

На основании указанных нормативов предприятия самостоятельно определяют размер платы. Но при этом они должны сопоставлять величину своего загрязнения с величиной установленного лимита. За сверхлимитные выбросы и сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов устанавливается пятикратный размер платы.

Взыскание платежей не освобождает предприятия от возмещения убытков, причиненных нарушениями природоохранного законодательства.

Источник уплаты сборов: сбор, который взыскивается за сбросы и размещение отходов в пределах лимитов, относится на валовые расходы производства и обращения, а за превышение этих лимитов - взыскивается за счет прибыли, которая остается в распоряжении юридических лиц. Физические лица - субъекты предпринимательской деятельности включают сбор в состав расходов производства (обращения).

Налоговый период - расчеты сбора, базовый налоговый (отчетный) период для которого равняется календарному кварталу, подаются плательщиками органам государственной налоговой службы на протяжении 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала по месту налоговой регистрации.

Сбор платится плательщиками в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока представления расчета сбора.

Окончательный годовой расчет сбора подается плательщиками в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного года.

8.2. Сбор за пользование недрами для добычи полезных ископаемых

Налогово-правовая норма - Постановление Кабинета Министров Украины от 12 сентября 1997 г. «Об утверждении базовых нормативов платы за пользование недрами для добычи полезных ископаемых и Порядка взимания платы за пользование недрами для добычи полезных ископаемых».

Плательщики - все субъекты предпринимательской деятельности независимо от форм собственности, **которые** осуществляют **добычу** полезных ископаемых, включая предприятия с иностранными инвестициями.

Объект налогообложения - объем фактически погашенных в недрах балансовых и внебалансовых запасов (объем добытых)

полезных ископаемых. При этом объектом налогообложения (в зависимости от вида полезного ископаемого) может быть или объем погашенных запасов, или количество добытых полезных ископаемых, или же стоимость добытых полезных ископаемых. Примеры видов объекта налогообложения для отдельных видов полезных ископаемых приведены в табл. 8.1.

Таблица 8.1.

Базовые нормативы платы за пользование недрами при добыче полезных ископаемых* (фрагменты)

Полезные ископаемые	Единица измерения	Плата за единицу объекта налогообложения:		
		за единицу погашенных запасов, грн./тонну, грн./куб.метр	за единицу добытых полезных ископаемых грн./тонну, грн./куб.метр	в %% к стоимости добытых полезных ископаемых
1	2	3	4	5
Нефть, конденсат	тонн	-	1,64	-
Газ природный	тыс. куб.метров	-	0,67	
Уголь каменный	тонн	0,27	-	-
Торф	тонн		не устанавливается	
Сырье ювелирное (драгоценный камень) (топаз, сердолик и т.п.)	Килограммов, граммов, карат			5
Высокодекоративный камень (лабрадорит, граниты типа "капустинский")	куб.метров			5
Термальные подземные воды	куб.метров		0,1	
Минеральные грязи, а также ил	куб.метров		1,2	

Объем погашенных балансовых запасов ($O_{ПЗ}$) полезных ископаемых определяется следующим образом:

*Постановление Кабинета Министров Украины от 12 сентября 1997 г. N 1014

$$O_{ПЗ} = O_{ИЗ} + O_{НеПЗ}$$

где: $O_{ИЗ}$ - фактически извлеченные из недр полезные ископаемые;

$O_{НеПЗ}$ - количество полезных ископаемых, которые в силу несовершенства технологии добычи остались в недрах не извлеченными (т.е. непогашенными).

Потери запасов полезных ископаемых, которые в соответствии с техническими проектами сосредоточены в охранных целиках* (или остались не извлеченными по аналогичным причинам), не подлежат учету при определении размеров платежей за пользование недрами для добычи полезных ископаемых.

Для некоторых полезных ископаемых объектом налогообложения являются также квоты (лимиты) на добычу полезных ископаемых.

Ставки сборов: норматив платы устанавливается за единицу объемов погашенных в недрах запасов полезных ископаемых, дифференцировано для каждого вида полезных ископаемых (в виде грн/тонну, или грн/куб.метр, либо в %% к стоимости добытых полезных ископаемых).

Плата, рассчитанная по этим нормативам, является минимальной, которую пользователи недр уплачивают независимо от геологических особенностей месторождений и условий их эксплуатации.

Если плательщик допускает сверхнормативные потери полезных ископаемых во время их добычи, или фактические объемы добычи свыше установленных квот (лимитов), то плата взыскивается в двойном размере с применением базового, дифференцированного норматива (см. табл. 8.1), а для минеральных подземных вод - с применением средневзвешенного дифференцированного норматива.

К сверхнормативным потерям нефти, конденсата и природного газа относятся объемы их расходования свыше расчетных (плановых) на собственные технологические нужды.

Если пользователи недр добывают внебалансовые объемы запасов полезных ископаемых, плата за соответствующие объемы запасов взимается с понижающим коэффициентом 0,5.

Если техногенное месторождение образовалось вследствие деятельности предприятия, плата за его разработку не взимается.

* Целик (охранный целик) - сравнительно небольшой массив полезного ископаемого, который оставляют неизвлеченным при подземной разработке месторождения.

Если песчано-гравийное сырье добывается в акваториях морей, водохранилищ, в речках и их поймах, к установленным нормативам платы применяется коэффициент 2 (кроме добычи, связанной с очищением фарватеров рек).

В некоторых случаях, плата за пользование недрами не взимается. В частности, это относится к:

- добыче погашенных запасов, отнесенных к категории потерянных в недрах, в том числе повторной разработке месторождений;
- использованию горно-промышленных отходов, которые образуются в процессе переработки полезных ископаемых (породные отвалы, шламы, пыль, шлаки и др.).

Плата за объемы добытых полезных ископаемых и объемы потерь в недрах, не превышающие нормативных, относится к валовым затратам производства и оборота. Плата за объемы сверхнормативных затрат полезных ископаемых, а также за объемы их добычи свыше установленной квоты (лимита) взимается с прибыли, остающейся в распоряжении предприятий.

8.3. Плата за специальное использование водных ресурсов

Налогово-правовая норма: Постановление Кабинета Министров Украины «Об утверждении Порядка взимания сбора за специальное использование водных ресурсов и сбора за пользование водами для нужд гидроэнергетики и водного транспорта» от 16 августа 1999 г. N 1494, а также «Инструкция о порядке вычисления и взимания сбора за специальное использование водных ресурсов и сбора за пользование водами для нужд гидроэнергетики и водного транспорта» (Приказ Минфина Украины, ГНА Украины, Минэкономики от 01.10.99 N 231/539/118/219). Нормативной основой Инструкции являются нормативы водопотребления, утвержденные Постановлением Кабинета Министров Украины «Об утверждении нормативов сбора за специальное водопользование» от 18.05.99 г. N 836.

Плательщики - предприятия, учреждения и организации независимо от формы собственности, их филиалы, отделения, другие отдельные подразделения, а также граждане-субъекты предпринимательской деятельности, которые используют водные ресурсы и пользуются водой для нужд гидроэнергетики и водного транспорта (далее - водопользователи).

Объект налогообложения - фактический объем воды, который используют водопользователи, с учетом объема потерь воды в их системах водоснабжения.

Объектом налогообложения за пользование водой для нужд гидроэнергетики является объем воды, пропущенный через турбины гидроэлектростанций; для водного транспорта - тоннаж (место) - сутки эксплуатации грузовых и пассажирских судов.

Объем использованной воды определяется водопользователями самостоятельно на основании данных первичного учета по показателям измерительных приборов. В случае отсутствия измерительных приборов, в порядке исключения, объем использованной воды определяется по технологическим данным (продолжительность работы агрегатов, объем произведенной продукции или предоставленных услуг, затраты электроэнергии, пропускная способность водопроводных труб за единицу времени и т.п.).

Система ставок платы за воду

Применяется дифференцированная система нормативов сборов за использование воды, которая устанавливает различную величину платы в зависимости от источника получения вод, от цели ее использования. Такими источниками являются поверхностные водоемы и подземные источники. Целями использования воды установлено специальное водопользование, а также потребление воды жилищно-коммунальным хозяйством (табл. 8.2 и табл. 8.3). Ставки на эти цели установлены в копейках за 1 кубический метр воды.

Таблица 8.2.

Нормативы сбора за использование поверхностных вод, копеек/куб. метр (фрагмент)

Бассейны рек, включая притоки всех порядков	Специальное водопользование	На цели жилищно-коммунального хозяйства
Днепра на север от г. Киева	10,08	1,512
Днепра на юг от г. Киева	9,58	1,437
Северского Донца	19,66	2,949
Речек Крыма	20,16	3,024
Речек Приазовья	24,5	3,63

Таблица 8.3.

**Нормативы сбора за использование подземных вод,
копеек/куб. метр (фрагмент)**

Наименование региона		Специальное водопользование	На цели жилищно-коммунального хозяйства
Автономная Республика Крым		18,64	2,796
области	Днепропетровская	14,12	2,118
	Донецкая	19,16	2,874
	Запорожская	14,62	2,193
	Луганская	21,16	3,174
	Николаевская	17,64	3,174
	Одесская	14,58	2,646
	Харьковская	15,12	2,268
	Херсонская	19,16	2,268

Установлен норматив сбора за специальное использование воды для нужд гидроэнергетики. За использование воды из всех рек на эти цели взимаются сборы по ставке 0,98 коп. за 100 куб. метров воды, пропущенной через турбины электростанций (кроме гидроаккумуляторных электростанций, которые функционируют в комплексе с гидроэлектростанциями).

Применяется специальный норматив сбора за специальное использование поверхностных вод для нужд рыбоводства. Для пополнения водой прудов в процессе разведения рыбы и других водных живых ресурсов в рыбных хозяйствах на всех поверхностных водных объектах установлена 10,60 коп. за 100 куб. метров воды.

Отдельный норматив установлен за специальное водопользование предприятиями, которые производят напитки. За использование вод на всех поверхностных водных объектах для производства напитков норматив сбора составляет 4 гривны за 1 куб. метр воды. Соответственно, за использование подземных вод для производства напитков норматив сбора составляет 40 гривен за 1 куб. метр воды.

Плата за пользование водой для нужд водного транспорта - в копейках за одни тонно-сутки эксплуатации грузовых судов и одно место-сутки эксплуатации пассажирских судов (табл. 8.4).

Таблица 8.4.

Нормативы сбора за специальное водопользование для нужд водного транспорта, находящегося в процессе эксплуатации (кроме служебно-вспомогательного и буксирного флотов)

Вид водного транспорта	Ставки сборов
грузовой самоходный и несамоходный флот	1,75 коп. за 1 тонно-сутки эксплуатации
пассажирский флот	0,20 коп. за 1 место-сутки эксплуатации

В случае превышения водопользователями установленного годового лимита использования водных ресурсов сбор за специальное использование водных ресурсов исчисляется и платится в пятикратном размере, исходя из объемов использованной воды свыше лимита, нормативов сбора и коэффициентов.

Налоговый период и источник уплаты сборов

Налоговый период равняется календарному кварталу. Сбор за специальное использование водных ресурсов и сбор за пользование водами для нужд гидроэнергетики и водного транспорта платится плательщиками на протяжении 10 календарных дней, следующих за последним днем предельного срока представления расчета.

В пределах установленного лимита сбор за специальное использование водных ресурсов включается в валовые затраты производства, а за сверхлимитное использование - платится из прибыли, которая остается в распоряжении водопользователя. Сбор за пользование водами для нужд гидроэнергетики и водного транспорта полностью включается в валовые затраты производства.

8.4. Сбор за специальное использование лесных ресурсов и пользование земельными участками лесного фонда

Налогово-правовая норма - Постановление Кабинета Министров Украины от 6 июля 1998 г. N 1012 "Об утверждении Порядка взыскания сбора за специальное использование лесных ресурсов, пользование земельными участками лесного фонда", принятого в соответствии со статьей 90 Лесного кодекса Украины.

Плательщики - юридические и физические лица, которые имеют земельные участки леса в постоянном или временном пользовании.

Плательщиками с постоянным использованием являются:

1) специализированные лесохозяйственные предприятия, другие предприятия, учреждения, организации, в которых созданы специализированные подразделения (далее - постоянные лесопользователи), для ведения лесного хозяйства, а также для специального использования лесных ресурсов, для целей охотничьего хозяйства, культурно-оздоровительных, рекреационных, спортивных и туристических целей, для проведения научно-исследовательских работ;

2) граждане со специальной подготовкой, получившие в постоянное пользование отдельные земельные участки лесного фонда площадью до пяти гектаров, если они входят в состав угодий крестьянских (фермерских) хозяйств;

3) лица, имеющие земельные участки лесного фонда во временном пользовании по согласованию с постоянными лесопользователями. К ним относятся предприятия, учреждения, организации, объединения граждан, религиозные организации, граждане Украины, иностранные юридические лица и граждане (далее - временные лесопользователи) для специального использования лесных ресурсов, нужд охотничьего хозяйства, культурно-оздоровительных, рекреационных, спортивных и туристических целей и для проведения научно-исследовательских работ.

Объект налогообложения - специальное использование лесных ресурсов и пользования земельными участками лесного фонда.

К специальному использованию лесных ресурсов относится:

- заготовка дерева во время рубок главного пользования;
- заготовка живицы;
- заготовка второстепенных лесных материалов (пень, луб, кора, древесная зелень и т.п.);
- побочные лесные пользования (выпас скота, размещение пасек, заготовка сена, древесных соков, сбор и заготовка дикорастущих плодов, орехов, грибов, ягод, лечебных растений и технического сырья, лесной подстилки и камыша).

Виды объектов налогообложения по степени их значимости:

лесные ресурсы государственного значения (дерево от рубок главного пользования и живица);

лесные ресурсы местного значения (второстепенные лесные материалы и лесные ресурсы, отнесенные к побочным лесным пользованиям).

Ставка сборов.

Тарифы на лесные ресурсы государственного значения утверждаются Кабинетом Министров Украины, а тарифы (нормативы сбора) на лесные ресурсы местного значения - Советом министров Автономной Республики Крым, областными, Киевской и Севастопольской городскими государственными администрациями.

В случае применения конкурсных условий реализации лесных ресурсов сбор за них устанавливается не ниже действующих тарифов. Размер арендной платы определяется по согласованию сторон в договоре аренды, но не ниже установленных тарифов.

Плата за земельные участки, предоставленные на землях лесного фонда, за исключением земельных участков, занятых производственными, культурно-бытовыми, жилыми домами и хозяйственными зданиями и сооружениями, взимается в составе платы за использование лесных ресурсов.

Плата за земельные участки лесного фонда, занятые производственными, культурно-бытовыми, жилыми домами и хозяйственными зданиями и сооружениями, взимается в размере 3 % суммы земельного налога, который рассчитывается в соответствии с частями первой и второй статьи 7 Закона Украины «О внесении изменений и дополнений к Закону Украины «О плате за землю» (2535-12).

Взимание платы за лесные ресурсы

Специальное использование лесных ресурсов и пользование земельными участками лесного фонда является платным. Плата (сбор) осуществляется по установленным тарифам, и назначается или в виде арендной платы, или в виде части дохода, полученного от реализации лесных ресурсов на конкурсных условиях.

Специальное использование лесных ресурсов осуществляется на предоставленном земельном участке лесного фонда по специальным разрешениям - лесорубным билетам (ордерам) или лесным билетам.

Налоговый период

Расчеты сбора, базовый налоговый (отчетный) период для которого равняется календарному кварталу, подаются плательщиками органам государственной налоговой службы на протяжении 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала, по месту расположения земельных участков лесного фонда, кроме лесопользователей, указанных в абзацах втором и третьем пункта 8 этого Порядка.

Контрольные вопросы и задания:

1. Каков юридический статус государственных внебюджетных фондов охраны окружающей среды?

2. Назовите основные виды поступлений в фонды охраны окружающей среды. Обратите внимание, какие существуют платежи, которые взимаются в пределах нормативов вредных влияний на экологию и в случае превышения нормативов.

3. Назовите объекты налогообложения, принятые при расчете следующих видов сборов (обязательных платежей): за пользование недрами для добычи полезных ископаемых; за специальное использование водных ресурсов; за специальное использование лесных ресурсов и пользования земельными участками лесного фонда.

4. Назовите существующие правила установления ставок при расчете следующих видов сборов (обязательных платежей): за пользование недрами для добычи полезных ископаемых; за специальное использование водных ресурсов; за специальное использование лесных ресурсов и за пользование земельными участками лесного фонда.

5. Назовите налоговые периоды, принятые при расчете следующих видов сборов (обязательных платежей): за пользование недрами для добычи полезных ископаемых; за специальное использование водных ресурсов; за специальное использование лесных ресурсов и пользования земельными участками лесного фонда.

6. Назовите элементы налога (платы) за землю. По каждому элементу приведите пример. При этом обратите внимание на особенности налогово-правовой нормы этого налога.

7. Охарактеризуйте подробно систему ставок налога (платы) за (на) землю.

8. Назовите элементы налога с владельцев транспортных средств. По каждому элементу приведите пример.

9. Какой должна быть структура (элементы) налога на недвижимость, чтобы такой налог не пробуждал экономических стимулов к увеличению количества недвижимости? Какие организационные принципы действия такого налога должны быть при этом соблюдены?

Раздел III. КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

9. Налог на добавленную стоимость

9.1. Налогово-правовая норма и плательщики НДС

Характеристика налога и его налогово-правовая норма

НДС является косвенным налогом. Представляет собой одну из разновидностей акцизного сбора, а именно - универсальный акциз. Косвенным является потому, что представляет собой надбавку к цене. Универсальность его в том, у него широкая база налогообложения, возможность использования универсальной ставки не зависимо от вида товара. Наконец, налоговой базой выступает валовый оборот в денежном выражении.

Данный налог взимается на основании Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», от 3 апреля 1997 года и действующий с 1 июля 1997 года по настоящее время. Отдельные нормы этого закона вводятся законами о Государственном бюджете на очередной бюджетный год (например, Законом Украины N 2642-IV от 03.06.2005 о корректировке Закона о Государственном бюджете на 2005 год).

Субъектом уплаты налога является покупатель товара (услуги), а плательщиком, соответственно, - продавец. Следовательно, плательщик уплачивает налог не за счет своих доходов, а за счет средств покупателя. Налог включается в состав цены, и поэтому он является ценообразующим фактором.

Виды плательщиков НДС

Плательщиками являются лица, которые:

- 1) добровольно регистрируются и изъявляют желание стать плательщиком этого налога;
- 2) подлежат обязательной регистрации как плательщик НДС;
- 3) импортируют товары (сопутствующие услуги) в объемах, подлежащих налогообложению НДС;
- 4) любые лица, которые импортируют (для физических лиц - ввозят (пересылают) товары (сопутствующие услуги) на таможенную территорию Украины для их использования или

потребления на таможенной территории Украины. Исключением являются физические лица, которые не зарегистрированы плательщиками НДС и которые осуществляют перемещение товаров в объемах, не подлежащих налогообложению в соответствии с таможенным законодательством (кроме ввоза транспортных средств или запасных частей к ним). Если же объем перемещения превышает установленную норму, то НДС уплачивается во время пересечения такими товарами (предметами) таможенной границы Украины исходя из их таможенной стоимости. При этом физическое лицо не подлежит регистрации как плательщик НДС.

Условиями обязательной регистрации плательщика НДС являются следующие особенности деятельности субъекта предпринимательства:

- общая сумма от осуществления операций по поставке товаров либо услуг в течение последних двенадцати календарных месяцев совокупно превышает 300000 гривен (без учета налога на добавленную стоимость);
- уплата консолидированного налога предприятиями железнодорожного транспорта и предприятиями связи, имеющими статус головного предприятия относительно своих структурных подразделений, и принявших на себя полномочия платить в бюджет НДС вместо этих подразделений;
- поставка товаров (услуг) на таможенной территории Украины с использованием глобальной или локальных компьютерных сетей, производимая с территории Украины;
- операции по реализации конфискованного имущества, независимо от объема выполнения таких операций.

9.2. Объект налогообложения НДС и операции, не являющиеся объектом налогообложения НДС

Объектом налогообложения НДС являются такие хозяйственные операции, при выполнении которых у плательщика НДС возникает обязанность заплатить данный налог в бюджет. Возникновение объекта налогообложения НДС означает для плательщика, что он должен начать процедуру расчета суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

Объектом налогообложения являются операции:

- 1) поставки товаров и услуг, место осуществления которых находится на таможенной территории Украины, в том числе

операции по передаче права собственности на объекты залога заемщику (кредитору) для погашения задолженности заемщика, а также по передаче объекта финансового лизинга в пользование лизингополучателю (арендатору);

2) ввоз товаров (сопутствующих услуг) в режиме импорта. С целью налогообложения к импорту также приравнивается:

- ввоз из-за таможенной границы Украины на таможенную территорию Украины товаров (сопутствующих услуг) по договорам лизинга (аренды);

- поставка товаров с территории беспошлинных магазинов на таможенную территорию Украины для их свободного обращения;

- поставка продуктов переработки (готовой продукции) из таможенного режима переработки, осуществляемой предприятиями с местом расположения на таможенной территории Украины, на таможенную территорию Украины для их свободного обращения;

3) вывоз товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме экспорта поставки транспортных услуг по перевозке пассажиров, груза багажа (товаробагажа) и груза за пределами государственной границы Украины.

При таких операциях экспортом признается также:

- передача товаров, оформленных в таможенном режиме экспорта, под таможенный режим таможенного склада для дальнейшего вывоза таких товаров из таможенной территории Украины.

- продажа товаров (работ, услуг) на таможенной территории Украины, в том числе операции по оплате услуг оперативной аренды;

- ввоз (пересылка) товаров на таможенную территорию Украины и получение работ (услуг), которые предоставляются нерезидентами;

- вывоз (пересылка) товаров за пределы таможенной территории Украины и получение услуг (выполнение работ) для их потребления за пределами таможенной территории Украины.

Операции, не являющиеся объектом налогообложения НДС.

Некоторые операции, по приобретению определенного имущества (товаров, услуг) юридическими или физическими лицами не являются объектом налогообложения. Такое происходит в случаях, если приобретаемые ресурсы представляют собой не

доход, а средство для осуществления дальнейшей хозяйственной деятельности плательщика налога. Наиболее характерными примерами таких операций являются:

- выпуск (эмиссия) ценных бумаг за денежные средства. Ценные бумаги выпускаются в обращение (эмитируются) субъектами предпринимательской деятельности, Национальным банком Украины, Министерством финансов Украины, органами местного самоуправления соответственно закону, включая инвестиционные и ипотечные сертификаты, сертификаты фонда операций с недвижимостью, деривативы, а также корпоративные права, выраженные в иных, чем ценные бумаги, формах;
- передача имущества на хранение (ответственное хранение), а также в лизинг (аренду), кроме передачи в финансовый лизинг;
- возвращение имущества из хранения (ответственного хранения) его владельцу, а также имущества, предварительно переданного в лизинг (аренду) лизингодателю (арендодателю), кроме переданного в финансовый лизинг;
- импорт имущества посредством технической или благотворительной (гуманитарной) помощи согласно нормам международных договоров Украины, согласие на обязательность которых предоставлены Верховной Радой Украины, или в соответствии с законом;
- выплата дивидендов, роялти в денежной форме или в виде ценных бумаг, которые осуществляются эмитентом;
- предоставление внешкольным учебным заведением воспитанникам, ученикам и слушателям платных услуг в сфере внешкольного образования.

9.3. Ставки налога на добавленную стоимость

Объекты налогообложения, за исключением операций, освобожденных от налогообложения, и операций, к которым применяется нулевая ставка, облагаются налогом по ставке 20 процентов.

Следует иметь в виду, что закон рассматривает договорную (контрактную) цену товара таковой, в которую НДС не включен. Но ведь покупатель при операции приобретения товара (услуги) оплачивает и НДС. Ибо в статье 7 пп. 7.1 Закона предусмотрено, что поставка товаров (услуг) осуществляется по договорным (контрактным) ценам с дополнительным начислением налога на

добавленную стоимость. Значит, цену, которую оплачивает покупатель и в которую включена сумма налога, следует (и можно) называть ценой поставки (или ценой продажи).

Таким образом, в операциях, связанных с уплатой НДС, приходится иметь дело с двумя видами цен - а именно, ценой без учета НДС и ценой с учетом НДС. Назовем первую из них «Цена договорная, т.е. без учета НДС (Ц_{дог})». Вторую, соответственно - «Цена поставки (продажи, т.е. с учетом НДС (Ц_{пр})».

Для некоторых операций, в порядке применения льгот, действует ставка 0 (ноль) процентов. Она используется для тех операций, в которых государство или очень заинтересовано, или если данные операции имеют важное социально-экономическое значение. Наиболее характерной такой операцией является экспорт.

При экспорте товаров и сопутствующи такому экспорту услугах ставка налога составляет “0” процентов к базе налогообложения.

Товары считаются экспортированными налогоплательщиком в случае, если их экспорт удостоверен надлежащим образом оформленной таможенной грузовой декларацией.

Нулевая ставка налога не применяется, если товары (сопутствующие услуги), которые экспортируются, освобождаются от налогообложения НДС.

Однако, ставка 0% применяется не только при экспорте, но и еще при некоторых операциях внутри страны. Примером наиболее характерных операций, для которых действует 0%, является следующий перечень:

- предоставление услуг по работе с движимым имуществом, предварительно ввезенным на таможенную территорию Украины для выполнения таких работ и вывезенным за границы таможенной территории Украины плательщиком;
- поставка товаров (работ, услуг) предприятиями розничной торговли, которые расположены на территории Украины в зонах таможенного контроля (беспошлинных магазинах);
- предоставление транспортных услуг железнодорожным, автомобильным, морским и речным транспортом по перевозке пассажиров, багажа, и груза за пределами государственной границы Украины;

- поставка перерабатывающим предприятиям молока и мяса живым весом сельскохозяйственными товаропроизводителями всех форм собственности и хозяйствования;

- предоставление товаров (услуг) для переработки или в доверительное управление предприятиям и организациям, которые основаны общественными организациями инвалидов и являются их собственностью. Таковыми считаются предприятия, где количество инвалидов с основным местом работы, на протяжении предыдущего отчетного периода составляло не меньше 50 процентов среднеучетной численности штатных работников учетного состава, и если фонд оплаты труда таких инвалидов на протяжении отчетного периода составлял не меньше 25 процентов суммы общих расходов на оплату труда (при условии отношения их на валовые расходы производства).

Эта норма не действует, если предприятия с инвалидами занимаются: реализацией подакцизных товаров; осуществлением игрового и лотерейного бизнеса; предоставлением услуг по поставке подакцизных товаров, полученных в соответствии с договорами комиссии (консигнации).

9.4. Льготы по НДС

Для данного налога применяются льготы в виде установления перечня операций, которые: а) не являются объектом налогообложения; б) освобождаются от уплаты налога; в) облагаются налогом по льготной ставке.

Перечень льгот по поводу операций, которые не являются объектом налогообложения, а также в виде ставки 0%, рассмотрен выше. Рассмотрим остальные льготы.

Операции, освобожденные от налогообложения

Законом установлен целый ряд операций, при выполнении которых налог не платится. При этом данные операции все же являются объектом налогообложения НДС, но они освобождаются от НДС ввиду их социальной значимости. Наиболее характерными из них являются операции:

- поставки отечественных продуктов детского питания молочными кухнями и специализированными магазинами;

- подписки периодических изданий, печатных средств массовой информации и книг, ученических тетрадей, учебников и учебных пособий, словарей украинско-инострannого или иностранно-украинского языка;

- предоставления услуг по воспитанию и образованию детей детскими музыкальными и художественными школами, школами искусств, домами культуры;
- предоставления услуг по дошкольному воспитанию, начальному, среднему, профессионально-техническому и высшему образованию учреждениями, которые имеют специальное разрешение (лицензию) на предоставление таких услуг;
- предоставления товаров специального назначения для инвалидов;
- продажи (в том числе аптеками) зарегистрированных и допущенных к применению в Украине лечебных средств и изделий медицинского назначения по перечню, который ежегодно определяется Кабинетом Министров Украины;
- предоставления услуг по здравоохранению согласно перечню, установленному Кабинету Министров Украины, учреждениями здравоохранения, которые имеют лицензию на поставку таких услуг;
- предоставления в порядке и в пределах норм, установленных Кабинетом Министров Украины, услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, школах-интернатах, комнатах-распределителях учреждений Министерства внутренних дел Украины;
- поставки товаров (кроме подакцизных товаров) и предоставления услуг (кроме игрового и лотерейного бизнеса и услуг по поставке подакцизных товаров, которые непосредственно изготавливаются предприятиями и организациями общественных организаций инвалидов, основанных общественными организациями инвалидов и являющихся их собственностью, где количество инвалидов, состоящих в штате, не менее 50 процентов среднесписочной численности штатных работников учетного состава, и при условии, что фонд оплаты труда таких инвалидов не меньше 25 процентов суммы общих расходов на оплату труда, относящихся к валовым расходам производства. Непосредственным считается изготовление товаров, если вследствие его осуществления возникает сумма расходов, понесенных в связи с переработкой (обработкой, другими видами преобразования) сырья, комплектующих, составных частей, других покупных товаров, используемых в изготовлении таких товаров, величина которых составляет не менее 8 процентов продажной цены таких изготовленных товаров;

- бесплатной передачи приборов, оборудования, материалов научным учреждениям и научным организациям, высшим учебным заведениям III-IV уровней аккредитации, внесенным в Государственный реестр научных организаций, которым предоставляется поддержка государства.
- поставки услуг по перевозке (перемещению) пассажиров и грузов транзитом через территорию и порты Украины.

9.5. База налогообложения НДС

База налогообложения НДС - это объем хозяйственной операции по реализации товара (услуги), относительно которого производится расчет сумм налога. В зависимости от того, какой вид хозяйственной операции осуществляется, применяются различные способы расчета базы налогообложения.

При поставке товаров (услуг) внутри страны, т.е. наиболее распространенной операции, база налогообложения определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, определенной по свободным ценам, но эта стоимость должна быть не ниже обычной цены. При этом следует учесть, что элементами этой цены являются суммы акцизного сбора, ввозной пошлины, и прочих общегосударственных налогов и сборов, но без налога на добавленную стоимость. В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы средств, стоимость материальных и нематериальных активов, которые передаются налогоплательщику непосредственно продавцом товаров (услуг).

При операции поставки товаров (услуг) без оплаты база налогообложения определяется исходя из фактической цены операции, но не ниже обычной цены.

Эта же норма действует при операциях: с частичной оплатой их стоимости средствами в пределах бартерных (товарообменных) операций; безвозмездной передачи товаров (работ, услуг); натуральных выплат в счет оплаты труда физическим лицам, которые находятся в трудовых отношениях с налогоплательщиком.

При операциях *реализации ранее использованных товаров* посредством осуществления комиссионной торговли (при условии, если плательщик осуществляет предпринимательскую деятельность по поставке товаров, которые приобретены у лиц, не зарегистрированных плательщиками НДС), базой налогообложения является комиссионное вознаграждение такого налогоплательщика (комиссионера).

При операциях импорта на таможенную территорию Украины, осуществляемых резидентами, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость ввозимых товаров. Но она должна быть не меньше таможенной стоимости, указанной во ввозной таможенной декларации.

В таможенную стоимость должны включаться также и расходы на транспортировку, погрузку, разгрузку, перегрузку и страхование к пункту пересечения таможенной границы Украины. Следует учитывать и расходы на уплату брокерских, агентских, комиссионных и других видов вознаграждений, связанных с ввозом (пересылкой) таких товаров, а также плату за использование объектов интеллектуальной собственности, если товар является ее носителем. Учитываются также и другие налоги, сборы и прочие обязательные платежи, подлежащие уплате согласно действующего налогового законодательства, в том числе акцизный сбор, ввозная пошлина. В договорную стоимость не включается только налог на добавленную стоимость, уплачиваемый при пересечении таможенной границы.

Вычисленная таким образом таможенная стоимость пересчитывается в украинские гривны по валютному (обменному) курсу Национального банка Украины, который действовал на конец операционного дня, предшествующий дню, в котором товар (товарная партия) впервые подпадает под режим таможенного контроля в соответствии с таможенным законодательством.

Для готовой продукции, изготовленной на территории Украины из давальческого сырья нерезидента, в случае ее поставки на таможенную территорию Украины, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость такой продукции с учетом акцизного сбора, ввозной пошлины, а также других налогов, сборов (обязательных платежей), за исключением налога на добавленную стоимость, который включается в цену готовой продукции. При этом ответственность за уплату НДС покупателем этой продукции (т.е. нерезидентом) несет отечественный ее переработчик.

Общую взаимосвязь между базой налогообложения и суммой начисления НДС можно отразить в виде формулы:

$$БН_{\text{НДС}} = Ц_{\text{дог}} ,$$

где: $БН_{\text{НДС}}$ - база налогообложения НДС;

$Ц_{\text{дог}}$ - цена договорная, т.е. договорная (контрактная) стоимость.

Но, как сказано выше, покупатель оплачивает продавцу цену поставки (или, как мы сказали, цену продажи), т.е. $\mathbf{Ц_{прод}}$. В свою очередь, она складывается из следующих элементов:

$$\mathbf{Ц_{прод} = Ц_{дог} + НДС.}$$

В свою очередь, сумма НДС рассчитывается:

$$\mathbf{НДС = Ц_{дог} \times C_{ндс} / 100\%,}$$

где: $C_{ндс}$ - ставка налога (%%).

9.6. Особенности расчета НДС при хозяйственных операциях различного вида

При операциях внутри страны с товарами либо услугами, в цену которых включаются какие бы то ни было налоги (например, налог с рекламы), расчеты НДС производятся следующим образом:

$$\mathbf{БН_{ндс} = Ц_{дог}, \quad \text{но при этом } Ц_{дог} \text{ не менее } Ц_{обыч},}$$

$$\mathbf{Ц_{дог} = С + П + Н_{пр},}$$

где: $\mathbf{Ц_{обыч}}$ - обычная цена;

$\mathbf{С}$ - производственная себестоимость производства товара, либо торгово-производственные издержки реализации товара (услуг);

$\mathbf{П}$ - прибыль производства, (соответственно, реализации) товара;

$\mathbf{Н_{пр}}$ - налоги, без уплаты которых нельзя продать товар и взимаемые в данной операции на основании норм действующего законодательства. В данном примере это налог на рекламу.

Обычной считается цена товаров (работ, услуг), определенная сторонами договора. Как правило, обычная цена соответствует уровню справедливых рыночных цен.

Справедливая рыночная цена – это такая, по которой товары (услуги) передаются другому лицу при условии, что продавец передает, а покупатель получает их без какого то ни было принуждения. При этом стороны являются взаимно независимыми юридически и фактически, владеют достаточной информацией о таких товарах (работы, услуги).

Отсюда мы имеем, что цена поставки определяется следующим образом:

$$Ц_{\text{прод}} = С + П + Н_{\text{ПР}} + \text{НДС}.$$

В том случае, если уплачиваемым при поставке налогом является только акцизный сбор (т.е. продается подакцизный товар), то цена при продаже определится как:

$$Ц_{\text{прод}} = С + П + \text{Акц} + \text{НДС}.$$

В том случае, если товар импортируется, и при его ввозе необходимо платить и акцизный сбор, и таможенную пошлину (т.е. товар подакцизный и облагаемый ввозной пошлиной), то база налогообложения, а, следовательно, договорная цена определится следующим образом:

$БН_{\text{НДС}} = Ц_{\text{дог}}$, и при этом $Ц_{\text{дог}}$ также должно быть не менее $Ц_{\text{обыч}}$

$$Ц_{\text{дог}} = ТС + \text{Акц} + ТП + Т_{\text{СБ}} + Н_{\text{ПР}}^{\text{имп}},$$

где: $ТС$ - таможенная стоимость ввозимого товара;

Акц - акцизный сбор за ввоз данного товара;

$ТП$ - таможенная пошлина, уплачиваемая при ввозе этого товара;

$Т_{\text{СБ}}$ - таможенные сборы, уплачиваемые органам таможенной службы в порядке погашения расходов, обусловленных затратами на досмотр груза;

$Н_{\text{ПР}}^{\text{имп}}$ - налоги, без уплаты которых невозможно осуществить ввоз товара и взимаемые в данной операции на основании норм действующего законодательства.

В свою очередь, структура таможенной стоимости имеет следующий вид:

$$ТС = Р_{\text{тр}} + Р_{\text{погр}} + Р_{\text{разг}} + Р_{\text{пере}} + С_{\text{страх}} + Р_{\text{брок}} + С_{\text{ИС}} + Н_{\text{ПР}}$$

где: $Р_{\text{тр}}$ - расходы на транспортирование;

$Р_{\text{погр}}$ - расходы на погрузку;

$Р_{\text{разг}}$ - расходы на разгрузку;

$Р_{\text{перегр}}$ - расходы на перегрузку;

$С_{\text{страх}}$ - расходы на страховку в пути следования;

- Р_{брок}** - брокерские, агентские, комиссионные и другие виды вознаграждений, связанные с ввозом товара;
- С_{ис}** - платы за использование объектов интеллектуальной собственности;
- Н_{пр}** - прочие налоги, уплачиваемые при ввозе товаров.

При операциях импорта сумма налога, т.е. **НДС_{имп}**, определяется в размере 20 процентов к базе налогообложения. Таким образом:

$$\text{НДС}_{\text{имп}} = \text{Ц}_{\text{дог}} \times \text{С}_{\text{НДС}} / 100\%.$$

Требования к отражению в цене товара сумм уплаченного НДС.

Следует предусматривать налоговые требования при отражении в платежных документах сумм уплаченного НДС.

Платежные документы - это различные чеки, счета, товарно-транспортные накладные, акты приемки-сдачи выполненных работ (услуг). Сумма уплаченного НДС должна отражаться в этих документах по строго установленной форме.

В платежном документе (рис. 9.1) уплата НДС показывается в следующих четырех позициях:

<p>Наименование товара – ХОЛОДИЛЬНИК</p> <p>1. Цена - 2000 грн. 2. Ставка НДС – 20% 3. Сумма НДС – 400 грн. 4. Итого к оплате – 2400 грн</p>	<p>Наименование товара – ДЕТСКОЕ ПИТАНИЕ</p> <p>1. Цена - 150 грн. 2. Ставка НДС – без НДС (пп. 5.1.1) 3. Сумма НДС – - 4. Итого к оплате – 150 грн</p>
--	---

Фрагмент чека на товар,
облагаемый НДС

Фрагмент чека на товар,
освобождаемый
от уплаты НДС

Рис. 9.1 Отражение в платежных документах суммы уплаченного НДС

Позиция 1. Цена договорная;

Позиция 2. Ставка НДС. В ней указывается или величина ставки; или производится запись «без НДС», и через запятую указывается № подпункта из закона, где предусмотрена такая льгота. Или же делается запись «ставка 0%», с указанием соответствующего подпункта о данной льготе;

Позиция 3. Сумма НДС;

Позиция 4. Цена реализации (т.е. итого к оплате).

В том случае, если документы оформляются с нарушением указанных требований, то считается, что плательщик осуществляет активные меры по уклонению от налогообложения.

9.7. Порядок расчета и уплаты НДС

Уплата налога в бюджет основана на использовании следующих двух понятий: налоговое обязательство (НО) и налоговый кредит (НК).

Налоговое обязательство - это сумма НДС, которую плательщик этого налога получает от покупателя в составе цены, и которую он должен будет заплатить в бюджет. Налоговое обязательство возникает перед плательщиком НДС, когда он получает от покупателя своего товара (услуг) налог на добавленную стоимость в составе цены. Налоговое обязательство плательщика, возникающее по итогам всех продаж в отчетном периоде, складывается из суммы НДС, уплаченных покупателями плательщику за этот отчетный период.

Пример 9.1: Донецкий металлургический завод (ДМЗ) продал партию проката Авдеевскому коксохимическому заводу (АКХЗ) на сумму 30 тыс. грн и плюс 20% НДС, т.е. на сумму 6 тыс. грн. Всего на расчетный счет ДМЗ поступила от АКХЗ сумма 36 тыс. грн (в т.ч. НДС в размере 6 тыс. грн). Следовательно, у ДМЗ возникло перед бюджетом налоговое обязательство по НДС в размере 6 тыс. грн.

Налоговый кредит - это сумма НДС, которую плательщик этого налога уплатил продавцу товара (услуги) в составе цены за покупку, и на сумму которого у плательщика возникает право на возмещение НДС из бюджета. Налоговый кредит отчетного периода складывается из суммы налогов, уплаченных (начисленных) плательщиком налога в отчетном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых относится к составу валовых издержек производства (обращения), а

также к основным фондам и нематериальным активам, подлежащим амортизации.

Пример 9.2: Авдеевский коксохимический завод (АКХЗ) купил у Донецкого металлургического завода (ДМЗ) партию проката на сумму 30 тыс. грн и плюс 20% НДС, т.е. на сумму 6 тыс. грн. Всего с расчетного счета АКХЗ перечислена в адрес ДМЗ сумма 36 тыс. грн (в т.ч. НДС в размере 6 тыс. грн).

Купленный прокат используется для ремонта коксохимических батарей, и согласно норм налогообложения прибыли, может быть отнесен на валовые издержки. Значит, уплаченный НДС может быть возмещен из бюджета. Таким образом, у АКХЗ возникает право на налоговый кредит в размере 6 тыс. грн.

В том случае, если купленный товар используется на выполнение задач, затраты на которые нельзя отнести на валовые издержки (предположим, на строительство жилья для своих работников), то уплаченный НДС из бюджета не может быть возмещен. Следовательно (ориентируясь на пример 9.2), у АКХЗ право на налоговый кредит в размере 6 тыс. грн не могло бы возникнуть.

Таким образом, если плательщик приобретает товары (услуги), стоимость которых не относится к составу валовых затрат производства (обращения) и не подлежат амортизации, то сумма НДС, уплаченная в связи с таким приобретением, возмещается за счет соответствующих источников и в состав налогового кредита не включаются.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные (начисленные) плательщиком налога в отчетном периоде в связи с приобретением (сооружением) основных фондов, подлежащих амортизации, включаются в состав налогового кредита соответствующего отчетного периода, независимо от сроков введения в эксплуатацию основных фондов.

Может оказаться, что плательщик налога осуществляет операции по продаже товаров (услуг), освобожденные от налогообложения, либо операции, не являющиеся объектом налогообложения НДС. При таких операциях плательщик, естественно, не получает от своих покупателей НДС в составе цены. Следовательно, налоговое обязательство у плательщика не возникает. Но для производства этой проданной продукции (услуг) плательщик приобретал товар, стоимость которых относилась на

валовые издержки. В этой ситуации суммы НДС, уплаченные (начисленные) в связи с таким приобретением, относятся к составу валовых издержек производства (обращения), и поэтому к налоговому кредиту не относятся.

Дата возникновения налоговых обязательств.

Фиксация этой даты зависит от особенностей налогооблагаемых операций. Для наиболее часто выполняемых в Украине операций, т.е. продажи товаров (услуг) внутри страны, таковой считается дата наступления одного из следующих событий, происходящих раньше другого:

- дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика налога, а в случае продажи товаров (услуг) за наличные денежные средства - дата их оприходования в кассу плательщика налога, а при отсутствии таковой - дата инкассации наличных средств в банковском учреждении, которое обслуживает плательщика налога;

- дата отгрузки товаров, а для работ (услуг) - дата оформления документа, подтверждающего факт приемки работ (услуг).

Дата возникновения прав на налоговый кредит. При операциях внутри страны таковой является дата осуществления первого из двух событий:

- дата списания средств с банковского счета налогоплательщика в оплату товаров (услуг), либо дата выписки соответствующего счета (товарного чека) - в случае расчетов с использованием кредитных дебетовых карточек или коммерческих чеков;

- либо дата получения налоговой накладной, которая удостоверяет факт приобретения налогоплательщиком товаров (услуг);

Кассовый метод фиксации даты: возникновение налоговых обязательств и кредита. Кассовый - это такой метод налогового учета, при котором датой возникновения налоговых обязательств признается дата поступления средств на банковский счет (в кассу) налогоплательщика или дата получения других видов компенсаций стоимости поставленных (или подлежащих поставке) им товаров (услуг). При этом датой возникновения права на налоговый кредит признается дата списания средств с банковского счета (выдачи из кассы) налогоплательщика, или дата передачи других видов компенсаций стоимости поставленных (или подлежащих поставке)

ему товаров (услуг). Применяется только для тех лиц, у которых на протяжении предыдущих двенадцати календарных месяцев объем налогооблагаемых поставок не превышает 300 тыс. грн (без учета НДС). Только такие лица имеют право выбрать кассовый метод налогового учета.

Применение кассового метода приостанавливается начиная с того налогового периода, который следует за налоговым периодом, в течение которого плательщик принимает самостоятельное решение о переходе к общим правилам определения даты возникновения налоговых обязательств и налогового кредита (метода начислений).

Налогоплательщик имеет право самостоятельно отказаться от кассового метода путем передачи соответствующего заявления в адрес налогового органа по месту налоговой регистрации.

Уплата налога в бюджет

Суммы налога, подлежащие уплате в бюджет либо возмещению из бюджета, определяются как разница между общей суммой налоговых обязательств, которые возникли в связи с любой продажей товаров (работ, услуг) на протяжении отчетного периода, и суммой налогового кредита, право на который возникло в этом же отчетном периоде, т.е.:

$$\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \text{НО} - \text{НК}$$

При положительном значении этой суммы она подлежит уплате (перечислению) в бюджет в сроки, установленные законом для соответствующего налогового периода.

При отрицательном значении этой суммы она учитывается в счет уменьшения суммы налогового долга, который возник в предыдущие налоговые периоды, а при его отсутствии - зачисляется в состав налогового кредита следующего налогового периода.

Если в следующем налоговом периоде сумма, подлежащая уплате в бюджет, продолжает оставаться с минусом, то:

а) бюджетному возмещению подлежит часть такого отрицательного значения, которая равняется сумме НДС, фактически уплаченной получателями товаров (услуг) в предыдущем налоговом периоде в адрес поставщиков таких товаров (услуг);

б) остаток отрицательного значения после бюджетного возмещения включается в состав налогового кредита следующего налогового периода.

Налогоплательщик может принять самостоятельное решение о зачислении принадлежащей ему полной суммы бюджетного возмещения в счет уменьшения налоговых обязательств по НДС в последующие налоговые периоды. Указанное решение отображается налогоплательщиком в налоговой декларации, которую он подает по результатам того отчетного периода, в котором возникает право на представление заявления о получении бюджетного возмещения согласно нормам этой статьи. При принятии такого решения указанная сумма не учитывается при расчете сумм бюджетного возмещения следующих налоговых периодов.

Налогоплательщик, имеющий право на получение бюджетного возмещения и принявший решение о возвращении полной суммы бюджетного возмещения, подает в налоговую инспекцию налоговую декларацию и заявление о получении бюджетного возмещения.

К декларации прилагается расчет суммы бюджетного возмещения, копии погашенных налоговых векселей (налоговых расписок) в случае их наличия, оригиналов пятых основных листов (экземпляров декларанта) грузовых таможенных деклараций, в случае наличия экспортных операций.

На протяжении 30 дней, следующих за днем получения налоговой декларации, налоговый орган проводит документальную выездную (камеральную) проверку заявленных в ней данных.

При наличии достаточных оснований считать, что плательщик искажил отчетность, налоговый орган имеет право на протяжении такого же срока провести внеплановую выездную проверку (документальную) плательщика для определения достоверности начисления такого бюджетного возмещения.

После того, как налоговый орган убедится в достоверности и обоснованности расчета суммы возмещения НДС из бюджета, Государственное казначейство возвращает сумму бюджетного возмещения путем перечисления средств с бюджетного счета на текущий банковский счет налогоплательщика на протяжении пяти операционных дней после получения вывода налогового органа.

Существует перечень лиц, которые не имеют права на получение бюджетного возмещения. Ими являются те, кто:

- был зарегистрирован как плательщик этого налога менее чем за 12 календарных месяцев до месяца, по результатам которого подается заявление на бюджетное возмещение, и/или имел объемы

налогооблагаемых операций за последние 12 календарных месяцев меньше, чем заявленная сумма бюджетного возмещения (кроме начисления налогового кредита вследствие приобретения или сооружения (строительство) основных фондов;

- не вел деятельность на протяжении последних двенадцати календарных месяцев;
- являются плательщиком единого налога по упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности, которые предусматривают уплату этого налога способом, предусмотренным Указом Президента Украины.

9.8 Основные элементы налогового учета НДС

Налоговая накладная (НН)

Представляет из себя документ стандартной формы, утвержденной Государственной налоговой администрацией Украины. Главное и единственное назначение НН - подтверждение права на налоговый кредит. Дублирует информацию, содержащуюся в платежных документах. Является документом постоянного хранения у плательщика. Оформляется либо типографскими средствами, либо на компьютере.

В силу того, что платежные документы находятся на предприятии (у плательщика) только в течение месяца после осуществления операции, то по его истечению невозможно найти документальных подтверждений об осуществлении операции. Этого недостатка нет у налоговой накладной, и поэтому она используется налоговой инспекцией для упрощения процедуры проведения встречных материальных проверок.

Налоговый период

Для плательщиков налога, для которых объем налогооблагаемых операций по продаже товаров (услуг) за предыдущий календарный год превышает 7200 необлагаемых налогом минимумов дохода граждан, налоговый (отчетный) период составляет один календарный месяц.

Плательщики налога, имеющие объем операций по продаже меньше этой суммы, могут применять по своему выбору налоговый период, равный календарному месяцу либо кварталу. Заявление о своем решении по этому вопросу плательщик налога подает налоговому органу за один месяц до начала календарного года.

Ведомость полученных и выданных налоговых накладных.

Это документ стандартной формы, в котором на основании налогового и бухгалтерского учета ведется регистрация хозяйственных операций, по которым возникает право на налоговый кредит. На его основании выявляется сумма налогового кредита в целом за налоговый период.

В нем также на основании налогового и бухгалтерского учета ведется регистрация хозяйственных операций, по которым возникает налоговое обязательство. На его основании определяется сумма налогового обязательства в целом за налоговый период.

Декларация по НДС.

Представляет собой документ стандартной формы, в котором рассчитывается сумма НДС, подлежащая уплате за налоговый период, и приводятся расчеты сумм НДС, фактически уплаченных в налоговый период.

Состоит из следующих основных разделов: расчет суммы налогового обязательства; расчет суммы налогового кредита; расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

Контрольные вопросы и задания:

1. Кто является субъектом и объектом уплаты НДС? Назовите виды плательщиков налога на добавленную стоимость.

2. Что представляет собой объект налогообложения НДС? Назовите хозяйственные операции, при которых НДС не платится. Приведите примеры.

3. Порядок исчисления базы налогообложения НДС внутри страны и при операциях импорта. Приведите примеры.

4. Виды ставок НДС. Приведите примеры.

5. Уплата НДС в бюджет и возмещение его из бюджета: налоговые обязательства и право на налоговый кредит по НДС, их сущность; приведите примеры.

6. Охарактеризуйте особенности отражения оплаченного НДС в платежных документах. Приведите примеры.

7. В чем заключаются особенности расчетов взаимоотношений плательщика по НДС с бюджетом при осуществлении экспортно-импортных операций. Приведите примеры.

8. Назовите основные элементы налогового учета НДС. Взаимосвязь отдельных элементов налогового учета НДС.

9. Что такое «кассовый метод» фиксации даты возникновения налогового обязательства?

10. Расскажите о порядке возмещения НДС из бюджета.

10. Акцизный сбор

10.1. Характеристика налога и его налогово-правовая норма

Представляет собой косвенный специфический налог, которым облагаются строго определенные товары. С его помощью реализуется фискальная функция. Он удерживается с товаров, которые не относятся к предметам первой необходимости, и уровень рентабельности производства которых достаточно высокий. Она сложилась не благодаря заслугам производителя, а из-за исторических и природных условий производства и потребления такого товара. Рентабельность последнего настолько высокая, что даже после уплаты акциза производитель подакцизного товара получает нормативную прибыль. В современных налоговых системах он занимает второе место после налога на добавленную стоимость и по значению, и по объемам поступления в бюджет.

Налогово-правовая норма сбора - довольно сложная система, которая определяется не одним законом (как, например, налог на добавленную стоимость), а целой серией документов. Можно перечислить, по крайней мере, шесть документов, которые формируют такую норму. Главным из них следует считать Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 26 декабря 1992 года. Этим документом устанавливаются общие требования к механизму начисления и уплаты акцизного сбора.

Однако в нем отсутствует перечень товаров, облагаемых акцизным сбором и, соответственно, нет и ставок сбора. Для этой цели применяется серия законов Украины: от 6 февраля 1996 года «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на табачные изделия»; от 7 мая 1996 года «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на спирт этиловый и алкогольные напитки»; от 24 мая 1996 года «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые транспортные средства и шины к ним»; от 11 июля 1996 года «О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые товары (продукцию)». Именно в них и приводятся сведения о подакцизных товарах и о ставках на них.

Существующие ныне подакцизные товары условно можно разделить на пять групп: бензин, дистилляты и горюче-смазочные материалы; спирт этиловый и алкогольная продукция; табак и табачные изделия; пиво солодовое; транспортные средства. До 1996

года этот список был намного большим. В него входили продукты питания - сахар, шоколад и шоколадные изделия, кофе, икра осетровых и лососевых рыб, деликатесная продукция из мяса и ценных видов рыб и морепродуктов), бытовая теле и радиоаппаратура (телевизоры черно-белого изображения, радиоприемные устройства с трактом радиовещания, магнитофоны, видеотехника, микроволновые печи), украшения и ювелирные изделия (из драгоценных металлов, включая изделия с бриллиантами, драгоценными и полудрагоценными камнями, высококачественные изделия из фарфора, изделия из хрусталя, изготовленные ручным способом) и бытовые товары (меховые изделия и дубленки, натуральная кожа и одежда из нее, ковры и ковровые изделия машинного производства, столовые приборы и посуда из недорогих металлов с покрытием из серебра и золота).

Плательщиками акциза являются, как правило, продавцы подакцизной продукции. Субъектами уплаты акцизного сбора являются, как правило, покупатели подакцизной продукции.

Особенность уплаты акцизного сбора состоит в том, что этот сбор уплачивается только при первой продаже товара, когда производитель первый раз продает товар, т.е. первому покупателю. При дальнейших продажах акциз не платится, но сумма уплаченного сбора входит в состав валовых издержек.

Характерной особенностью этого налога является и то, что цена реализации с учетом налога на добавленную стоимость ($C_{\text{пост}}$) подакцизного товара имеет следующую структуру:

$$C_{\text{пост}} = C + П + \text{АКЦ} + \text{НДС} = C_{\text{розн}} + \text{АКЦ} + \text{НДС},$$

где: $C_{\text{розн}} = C + П$.

Для этого приходится применять понятие «розничная цена» подакцизного товара (т.е. $C_{\text{розн}}$), которая представляет собой ту сумму, которая остается у производителей после уплаты налога.

10.2. Плательщики и объект налогообложения акцизного сбора

Плательщиками сборов на подакцизные товары (кроме алкогольной и табачной продукции) являются следующие лица:

а) Субъекты предпринимательства, производящие эти товары *на таможенной территории Украины*. Из этой категории следует особо выделить лиц, принимающих в переработку *давальческое*

сырье для выработки из него подакцизной продукции, (на которую установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах). К этой категории относятся и заказчики, по поручению которых давальческое сырье переобработывается в подакцизную продукцию. Но заказчики являются плательщиками только в случае производства продукции, на которую действуют ставки акцизного сбора в процентах к обороту. В этих случаях заказчики платят акцизный сбор производителю;

б) нерезиденты, производящие подакцизные товары на таможенной территории или самостоятельно, либо поручающие такое производство резидентам;

в) любые субъекты предпринимательства, импортирующие на таможенную территорию Украины подакцизные товары;

г) физические лица (резиденты или нерезиденты), которые ввозят (пересылают) любые подакцизные предметы на таможенную территорию Украины в виде багажа, а также физические лица, которые получают любые подакцизные предметы из-за таможенной границы Украины, в объемах или стоимости, превышающих нормы беспошлинного провоза (пересылки);

д) юридические или физические лица, которые получают во владение (или покупают) подакцизные товары у налоговых агентов. При этом “налоговый агент” - это субъект предпринимательства, созданный в форме предприятия с иностранными инвестициями, который освобожден от налогообложения. Эти субъекты обязаны начислять и взыскивать акцизный сбор с лиц, получивших у налоговых агентов подакцизные товары, и в последующем налоговым агентам вменяется в обязанность вносить взысканные суммы в бюджет.

Налоговый агент не является плательщиком акцизного сбора, но является лицом, уполномоченным законодательством начислять, взимать акцизный сбор с его плательщиков и вносить его в бюджет, а также нести ответственность за невыполнение или ненадлежащее выполнение таких обязательств.

Плательщики сборов на алкогольную и табачную продукцию.

а) субъекты предпринимательства - национальные производители алкогольных напитков и табачных изделий, а также заказчики, по доверенности которых эта продукция изготавливается на давальческих условиях;

б) субъекты предпринимательства, включая предприятия с иностранными инвестициями, а также и субъекты предпринимательства без права образования юридического лица, ввозящие алкогольные напитки и табачные изделия на таможенную территорию Украины для собственных или производственных нужд;

в) физические лица, которые ввозят на таможенную территорию Украины алкогольные напитки и табачные изделия в объемах, подлежащих обложению ввозной таможенной пошлиной;

г) юридические и физические лица, международные организации, осуществляющие реализацию алкогольных напитков и табачных изделий на таможенной территории Украины, включая операции по ввозу (импорту) в Украину алкогольных напитков и табачных изделий, если их реализация на территории Украины осуществляется указанными субъектами через постоянные представительства, расположенные на территории Украины.

Объект налогообложения сборов на подакцизные товары.

а) обороты от реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции), в том числе из давальческого сырья, путем их продажи, обмена на другие товары (продукцию, работы, услуги), безвозмездной передачи товаров (продукции) или с частичной их оплатой, а также объемы отгруженных подакцизных товаров (продукции), изготовленных из давальческого сырья;

б) обороты от реализации (передачи) товаров для собственного потребления, промышленной переработки для производства подакцизных товаров, а также для своих работников;

в) стоимость товаров (продукции), которые импортируются (ввозятся, пересылаются) на таможенную территорию Украины, в том числе в пределах бартерных (товарообменных) операций или без оплаты их стоимости или с частичной оплатой.

При продаже (других видах отчуждения) налоговыми агентами подакцизных товаров (продукции) объектом налогообложения являются:

- для произведенных на территории Украины товаров (продукции) - обороты от реализации таких подакцизных товаров (продукции), включая стоимость любых дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией;

- для импортированных (ввезенных, пересланных) на таможенную территорию Украины товаров (продукции) - обороты

от реализации таких подакцизных товаров (продукции), включая стоимость любых дополнительных услуг или работ, связанных с такой реализацией на таможенной территории Украины, но не меньше таможенной стоимости таких подакцизных товаров (продукции), с учетом сумм уплаченной или начисленной ввозной таможенной пошлины.

10.3. Виды ставок акцизного сбора и особенности его уплаты

Виды ставок акцизного сбора

Ставки в процентах к обороту от реализации применяются для товаров, которые произведены на таможенной территории Украины. Оборот от реализации определяется исходя из их стоимости, по установленным производителем максимальным розничным ценам на товары, которые он вырабатывает. В сумму оборота от реализации не включаются налог на добавленную стоимость и акцизный сбор.

Используется также для товаров, которые импортируются на таможенную территорию Украины. В этом случае ставка в процентах применяется к максимальным розничным ценам на товары, которые он импортирует, которые принимаются без налога на добавленную стоимость и без акцизного сбора (но не меньше таможенной стоимости таких товаров с учетом сумм ввозной пошлины).

Ставки в твердых суммах на единицу товара устанавливаются или в гривнах, или в евро на единицу товара, измеренную в натуральных показателях. Единицами измерения в этом случае (в зависимости от особенностей товара) являются штуки, 1000 штук, 1 куб. сантиметр, 1 литр 100% спирта этилового. Так, например, товары кодом 2207 «Спирт этиловый денатурированный с концентрацией алкоголя не менее чем 80 процентов объема, спирт этиловый и другие спирты денатурированные концентрацией спирта меньше чем 80 процентов объема, спиртовые настойки, ликеры» облагаются ставкой 17 грн. за 1 л 100-процентного спирта (табл. 10.1 и табл. 10.2).

Ставки акциза на транспортные средства устанавливаются в евро на 1 см.куб. объема двигателя. А для импортируемых товаров - евро на 1000 кг товара (например, 15 евро за 1000 кг бензина).

Таблица 10.1.

Ставки акцизного сбора на спирт этиловый и алкогольные напитки (в гривнах с единицы товара)

Описание товара	Ставки
Вина виноградные натуральные	0,25 грн. за 1 л
Вина натуральные с добавлением спирта и крепкие (крепленые)	0,50 грн. за 1 л
Вермуты и другие вина виноградные натуральные с добавлением растительных или ароматизированных экстрактов	2,6 грн. за 1 л
Спирт этиловый неденатурированный с концентрацией спирта меньше чем 80 процентов объема, спиртовые настойки, ликеры и другие спиртовые напитки	17 грн. за 1 л 100-процентного спирта
Коньяк	6 грн. за 1 л 100-процентного спирта

Таблица 10.2.

Ставки акцизного сбора на некоторые транспортные средства, (в твердых суммах с единицы продукции)

Описание товара	Ставки
Автомобили легковые и другие транспортные средства, предназначенные главным образом для перевозки людей, включая грузопассажирские автомобили-фургоны и гоночные автомобили с рабочим объемом цилиндров двигателя свыше 1000 куб. см, но не более чем 1500 куб. см, которые использовались свыше 5 лет	1,5 евро за 1 куб. см
Мотоциклы (включая мопеды) и велосипеды со вспомогательным мотором, с колясками или без них с поршневым двигателем с искровым зажиганием с кривошипно-шатунным механизмом и рабочим объемом цилиндров свыше 500 куб. см, но не более чем 800 куб. см	0,2 евро за 1 куб. см
Прицепы и полуприцепы для временного проживания в кемпингах типа прицепных домиков массой свыше 3500 кг, кроме тех, которые складываются	100 евро за 1 шт

В тех, случаях, когда ставка устанавливается в ЕВРО, то она пересчитывается в гривну по курсу Национального Банка Украины, действующий на момент ввоза товара в Украину (т.е. на момент оформления грузовой таможенной декларации).

Одновременно ставки в процентах к обороту от реализации и ставка в твердых суммах на единицу реализованного товара (продукции). Например, ставки такие применяются для табака и табачной продукции (см. табл. 10.3). При определении налогового обязательства по акцизному сбору на такие товары расчет производится следующим образом: сумма акциза определяется и по ставкам в процентах к обороту, и по ставке в твердой сумме. И после этого принимается та сумма акциза из двух рассчитанных, которая больше. Другими словами, сумма налогового обязательства в этом случае не может быть меньше 8 процентов от максимальной розничной цены на каждое соответствующее название табачных изделий за 1000 штук реализованного товара (без налога на добавленную стоимость и без акцизного сбора).

Комбинированно, т.е. и по ставкам в процентах к обороту от реализации, и по ставкам в твердой сумме. Но в бюджет подлежит к оплате сумма, не меньше той, что рассчитана на основании ставки в твердой сумме на единицу продукции.

Особенности расчета акцизного сбора при разных объектах налогообложения и разных ставках акцизного сбора:

1. Если внутри страны продается товар, на который установлены ставки в процентах к обороту от реализации ($C_{акц}$), то сумма акцизного сбора (АКЦ) рассчитывается так:

$$АКЦ = Ц_{дог} \times C_{акц} : 100,$$

где: $C_{акц}$ - ставка в % к обороту от реализации

2. Если внутри страны продается товар, на который установленные ставки в твердой сумме на единицу подакцизного товара ($C_{акц.тв}$), то сумма акцизного сбора рассчитывается так:

$$АКЦ = C_{акц.тв} \times N,$$

где: N - количество подакцизного товара в натуральных единицах.

Такой же способ применяется при импорте, если для товара применяется $C_{акц.тв}$.

3. Если товар ввозится (пересылается) в страну, а ставка акцизного сбора на него установлена в процентах к таможенной стоимости, то сумма акцизного сбора рассчитывается так:

$$АКЦ = ТС \times C_{акц} : 100$$

Таблица 10.3.

Ставки акцизного сбора на табачные изделия (примеры)*

Код товара (продукции) согласно УКТ ЗЕД (2371а-14)	Описание товара (продукции) согласно УКТ ЗЕД	Ставки акцизного сбора в твердых суммах с единицы реализованного товара (продукции)	Ставки акцизного сбора в процентах к обороту от реализации товара (продукции)
2402 10 00 00	Сигары, включая сигары с обрезанными концами, и сигариллы (тонкие сигары), с содержанием табака	20 гривен за 100 шт	8%
2402 20 90 10	Сигареты без фильтра из табака (папиросы)	5 гривен за 1000 шт	8%
2402 20 90 20	Сигареты с фильтром из табака	11,5 гривен за 1000 шт	8%
2403 10	Табак для курения, с содержимым или без содержимого заменителей в любой пропорции	10 гривен за 1 кг	8%

10.4. Основы налогового учета расчетов по акцизному сборуДата возникновения налоговых обязательств

Фиксация этой даты позволяет определить день, начиная с которого можно начать отсчет нормативных предельных сроков уплаты акцизного сбора.

Датой возникновения налоговых обязательств от продажи подакцизных товаров (продукции) считается дата, которая

* Стаття 1. ЗАКОНУ УКРАЇНИ «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби» (Відомості)

приходится на налоговый период, на протяжении которого происходит любое из событий, которое наступило раньше:

- дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика акцизного, а в случае продажи товаров (продукции) за наличные средства - дата их оприходования в кассу плательщика акцизного сбора, при отсутствии такой - дата инкассации наличных средств в банковском учреждении, которое обслуживает плательщика акцизного сбора;
- или дата отгрузки (передачи) товаров (продукции).

Сроки уплаты сбора

Владелец готовой продукции, на которую установлена ставка акцизного сбора в твердых суммах и которая изготовлена на давальческих условиях, платит акцизный сбор переработчику не позднее одного дня от даты отгрузки готовой продукции.

Украинские предприятия-производители, которые реализуют продукцию, платят акцизный сбор в соответствующий бюджет после осуществления оборота от реализации:

- алкогольных напитков - на третий рабочий день;
- табачных изделий - до 16 числа следующего за отчетным месяца.

Налоговый агент обязан включать в цену товара (продукции) акцизный сбор в порядке и по ставкам, предусмотренным законом, удерживать его с плательщика акцизного сбора и перечислять эту сумму в бюджет. Указанное перечисление осуществляется на протяжении семи календарных дней, следующих за датой продажи акцизной продукции.

Применение векселей в расчетах по уплате акцизного сбора

Для получения спирта этилового неденатурированного, предназначенного для переработки в другую подакцизную продукцию (за исключением виноматериалов), плательщик акцизного сбора обязан предоставить органу государственной налоговой службы Украины налоговый вексель, авалированный банком (налоговую расписку), который является обеспечением выполнения обязательства этого плательщика. Вексельный срок - 90 календарных дней начиная со дня выдачи векселя (налоговой расписки). Вексель оформляется на сумму акцизного сбора, рассчитанную по ставкам для этой продукции.

После получения спирта предприятие-векселедатель при участии представителя государственной налоговой службы

составляет акт о фактически полученном количестве спирта, и рассчитывает акцизный сбор исходя из фактически полученного количества спирта. Этот акт является уточнением предоставленного налогового векселя, авалированного банком (налоговой расписки).

В случае, если налоговый вексель, авалированный банком, не погашается в определенный срок, векселедержатель осуществляет протест такого векселя в неплатеже согласно действующему законодательству. В течение одного рабочего дня со дня осуществления протеста векселедержатель обращается в банк, который осуществил аваль этого векселя. Банк-авалист обязан не позднее одного операционного дня, следующего за днем обращения векселедержателя с опротестованным векселем (налоговой распиской), заплатить по векселю.

Уплата акцизного сбора посредством применения акцизных марок.

Акцизные марки в настоящее время применяются для уплаты акцизного сбора по двум группам товаров: спирт этиловый и алкогольная продукция; табак и табачные изделия. Реализация этой продукции без акцизных марок является незаконной. При обнаружении такой продукции без акцизных марок она подлежит изъятию, а выручка от ее реализации поступает в доход государства.

Акцизная марка представляет собой специальную этикетку, изготавливаемую по технологии производства денежных знаков, с большим количеством защитных элементов от подделки. Она размещается на бутылках и пачках таким образом, чтоб без ее разрушения невозможно было бы их раскупорить.

Акцизные марки выдаются в налоговых органах без предварительной оплаты. В порядке предварительной их оплаты плательщик выдает налоговому органу авалированный налоговый вексель с указанием суммы и срока оплаты. Основанием для получения такого векселя являются документ о месячной программе реализации подакцизной продукции (при операциях внутри страны), или внешнеторговый контракт о закупках подакцизной продукции за границей Украины.

Полученные таким образом под отчет акцизные марки производитель (или импортер) размещает в своих производственных цехах на продукцию. По мере реализации

продукции (или поступления на таможенную) акцизный сбор уплачивается, а налоговый вексель погашается.

Контрольные вопросы и задания:

1. Особенности акцизного сбора, общность и отличие его от налога на добавленную стоимость.
2. Плательщики и субъекты уплаты акцизного сбора.
3. Виды объектов налогообложения акцизного сбора.
4. Виды ставок акцизного сбора.
5. Расчеты величины акцизного сбора.
6. Особенности уплаты акцизного сбора на товары, на которые действуют ставки акцизного сбора в твердой сумме на единицу товара.
7. Каковы сроки уплаты акцизного сбора?
8. Расскажите об особенностях применения налоговых векселей для расчетов по уплате акцизного сбора.
9. Расскажите о налоговых агентах в законодательстве об акцизном сборе.
10. Расскажите об особенностях налогообложения операций по переработке давальческого сырья в подакцизную продукцию.

11. Таможенная и государственная пошлины

11.1. Система таможенных платежей

Общая характеристика таможенных платежей и их налогово-правовая норма.

Все виды таможенных платежей могут быть разделены по степени их обязательности (добровольности уплаты при пересечении границы) на две группы.

I группа - ОСНОВНЫЕ. Это обязательные платежи, взимаемые при пересечении таможенной границы. К ним относятся: таможенная пошлина; таможенные сборы.

Основными их следует называть потому, что без соответствующей уплаты невозможно получить разрешение на ввоз товаров (услуг) на таможенную территорию Украины.

II группа - ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ, т.е. платежи за дополнительно предоставленные услуги или действия. Такими

действиями являются: таможенное сопровождение грузов; выдача лицензий; хранение на таможенном складе; участие в таможенных аукционах.

Дополнительными они являются в силу того, что если импортер не вывозит растаможенный товар с территории таможни, то некоторое время он находится на территории таможни под ее наблюдением. Поэтому импортер вынужден нести дополнительные расходы для того, чтоб оплатить затраты таможни на все действия по сохранению товара на ее территории.

Налогово-правовой нормой всех таможенных платежей является целый комплекс нормативных документов, основными из которых можно считать: Таможенный кодекс Украины, принятый Законом Украины от 11 июля 2002 года за N 92-IV (Закон N 92-IV); Закон Украины «О Таможенном тарифе Украины» от 5 апреля 2001 года за N 2371-III; Закон Украины «О едином таможенном тарифе» от 5 февраля 1992 року N 2097-XII (Закон № 2097); Декрет Кабинета Министров Украины «О Едином таможенном тарифе Украины» от 11 января 1993 года за N 4-93; Закон Украины «Об операциях с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях» от 15 сентября 1995 года, N 327/ 95-ВР.

В «Таможенном кодексе Украины» предусматривается создание режима специальных таможенных зон. Для целей налогообложения ввезенные на них товары рассматриваются таковыми, которые находятся за пределами таможенной территории Украины, т.е. они не подлежат налогообложению. Одним из элементов налогового механизма операций пересечения таможенной границы является применение норм Закона о давальческом сырье во внешнеэкономических операциях. Он позволяет освободиться от уплаты всех налогов, связанных с импортом-экспортом (за исключением таможенных сборов). В законе о таможенном тарифе дается перечень товаров, подлежащих налогообложению ввозной таможенной пошлиной и размер ставок на них (указанный перечень и соответствующие ставки разработаны Постановлением Кабинета Министров Украины, которое является приложением к закону № 92-IV). В Декрете КМУ «О едином таможенном тарифе» описан механизм использования ставок, указанных в законе № 92-IV.

Сущность таможенной пошлины определяется тем, что она представляет собой общегосударственный налог, поскольку вводится законами Украины и действует на всей ее территории. Это

косвенный налог, уплачиваемый за счет потребителя и до получения им дохода от операции ввоза. Таким образом, он увеличивает цену товара, формируя цену реализации. Уплачивается немедленно, т.е. налоговый период одномоментный, можно сказать, что он составляет один день. По экономической природе является мерой защиты внутреннего товаропроизводителя (а также и внутреннего товаропотребителя) от конъюнктуры внешнего рынка. Примеры таможенной пошлины показаны в табл. 11.1.

Таблица 11.1.

Ставки таможенной пошлины на продовольственные товары растительного происхождения (примеры)

Код товара	Название товара	Ставки пошлины, %		
		преференция	льготная	полная
2001	Овощи, плоды и прочие съедобные части растений, приготовленные или консервированные с добавлением уксуса или уксусной кислоты:			
2001 10 00 00	- огурцы и корнишоны		1 евро за 1 б/кг	2 евро за 1 б/кг
2002	Томаты, приготовленные или консервированные без добавления уксуса или уксусной кислоты: - томаты целые или разрезанные на части:			
2002 10 10 00	- очищенные от кожуры		1 евро за 1 б/кг	2 евро за 1 б/кг

Операциями, подлежащими налогообложению таможенной пошлиной, являются ввоз (вывоз) товаров (работ, услуг) на территорию (или с территории) Украины.

Объектом налогообложения таможенной пошлиной являются:

- таможенная стоимость, если ставки таможенной пошлины установлены в % к таможенной стоимости;
- количество товара (или его свойства), если ставки таможенной пошлины установлены в твердой сумме на единицу товара. Размер этой твердой суммы определяется в ЕВРО. При этом стоимость из ЕВРО переводится в гривну по курсу Национального

Банка Украины, установленного на момент оформления грузовой таможенной декларации.

Сущность таможенной стоимости рассматривалась в разделе о налогообложении налогом на добавленную стоимость, при рассмотрении особенности уплаты НДС при операциях импорта. Поэтому в данной главе речь о ней мы вести не будем.

Налогово-правовой нормой таможенных сборов является Постановление КМУ «О ставках таможенных сборов» от 27 января 1997 года за N 65. В нем указываются не только размер ставок таможенных сборов, но и ставки расходов на дополнительные таможенные платежи (таможенное сопровождение грузов, ставки сборов за выдачу лицензий, нормы платы за хранение на таможенном складе и за участие в таможенных аукционах).

Особенности таможенных сборов:

- по экономической природе являются средством возмещения расходов таможни, связанных с осуществлением таможенного досмотра;
- по своей хозяйственной сущности являются хозрасчетными поступлениями на расчетный счет таможни, как хозяйственного субъекта, осуществляющего затраты на таможенный досмотр грузов;
- по налоговой форме являются таковыми, которые вводятся Постановлениями Кабинета Министров Украины. Пример ставок таможенных сборов см. в табл. 11.2.

11.2. Виды таможенной пошлины

В Законе Украины «О едином таможенном тарифе» № 2097 даются виды таможенных пошлин, условия их использования, условия использования льгот по таможенным пошлинам, условия освобождения от уплаты таможенной пошлины, тарифные льготы и преференции.

По способу установления размера ставок они делятся (табл. 11.2) на ставки следующего вида:

Адвалерные - начисляются в процентах к таможенной стоимости товаров;

Специфические - начисляются в определенном денежном размере на единицу товаров либо других свойств, которые облагаются таможенной пошлиной;

Комбинированные - объединяет оба этих вида таможенного обложения.

Таблица 11.2.

Ставки таможенных сборов (примеры)

Вид таможенного сбора	Размер ставки (долларов США)
<i>За таможенное оформление товаров и других предметов при таможенной стоимости:</i>	
до 100 долларов США	не взывается
от 100 до 1000 долларов США	5
более 1000 долларов США	0,2 % таможенной стоимости товаров и других предметов, но не более эквивалента 1000 долларов США
<i>За таможенное оформление временно ввезенного (вывезенного) имущества под обязательство о его обратном вывозе (ввозе):</i>	
по каждой грузовой таможенной декларацией	30
по каждому дополнительному листу к ней	15
<i>За таможенное оформление товаров в случае ввоза на таможенный лицензионный склад:</i>	
по каждой грузовой таможенной декларацией	30
за каждый дополнительный лист к ней	15
<i>За пребывание товаров и других предметов под таможенным контролем, за каждый день пребывания:</i>	
за первые пятнадцать календарных дней	не взывается
за каждый следующий календарный день	0,05 процента общей таможенной стоимости товаров
<i>Регистрация объектов интеллектуальной собственности</i>	
За регистрацию товаров, которые содержат объекты интеллектуальной собственности, на срок 6 месяцев	200

По уровню льготирования ввозных таможенных пошлин их можно дифференцировать по следующим признакам:

- *преференционные ставки* ввозной таможенной пошлины - применяются к товарам и другим предметам, происходящим из государств, которые вместе с Украиной образуют таможенные

союзы или образуют с ней специальные таможенные зоны. Преференциальный таможенный режим устанавливается на соответствии международных договоров с Украиной;

- *льготные ставки ввозной таможенной пошлины* - применяются к товарам и другим предметам, которые происходят из государств или экономических союзов, пользующихся в Украине режимом наибольшего благоприятствования;

- *полные (общие) ставки ввозной таможенной пошлины* - применяются для других товаров и других предметов, если Таможенным тарифом не предусматриваются какие бы то ни было льготы.

В зависимости от направления перемещения товара (т.е. направления, в котором товар пересекает таможенную границу Украины), можно применить следующую классификацию видов таможенной пошлины (рис. 11.3):

- ввозные;
- вывозные;
- транзитные.

Если исходить из длительности срока действия пошлины, можно назвать сезонную пошлину. Она устанавливается на отдельные товары и прочие предметы на срок не более четырех месяцев с момента их установления.

Если в качестве критерия принять меры защиты, то применяемые пошлины можно разделить на особые виды, использующиеся для урегулирования экономических противоречий во внешнеэкономических отношениях.

Регуляторная функция таможенных пошлин действует посредством использования одного из трех ее видов: специальной таможенной пошлины; антидемпинговой таможенной пошлины; компенсационной таможенной пошлины.

Специальная таможенная пошлина применяется в следующих случаях:

- 1) как защитное действие, если товары ввозятся на таможенную территорию Украины в таких количествах, либо на таких условиях, которые наносят или угрожают нанесением ущерба отечественным производителям подобных или непосредственно конкурирующих товаров;

2) как предупредительная мера против тех участников внешнеэкономической деятельности, которые подрывают общегосударственные интересы в этой области;

3) как мера по прекращению недобросовестной конкуренции в случаях, которые определяются законами Украины;

4) как ответная мера на дискриминационные и (или) недружественные действия со стороны иностранных государств против Украины, либо как ответ на действия отдельных стран и их союзов, ограничивающих осуществление законных прав и интересов субъектов внешнеэкономической деятельности Украины.

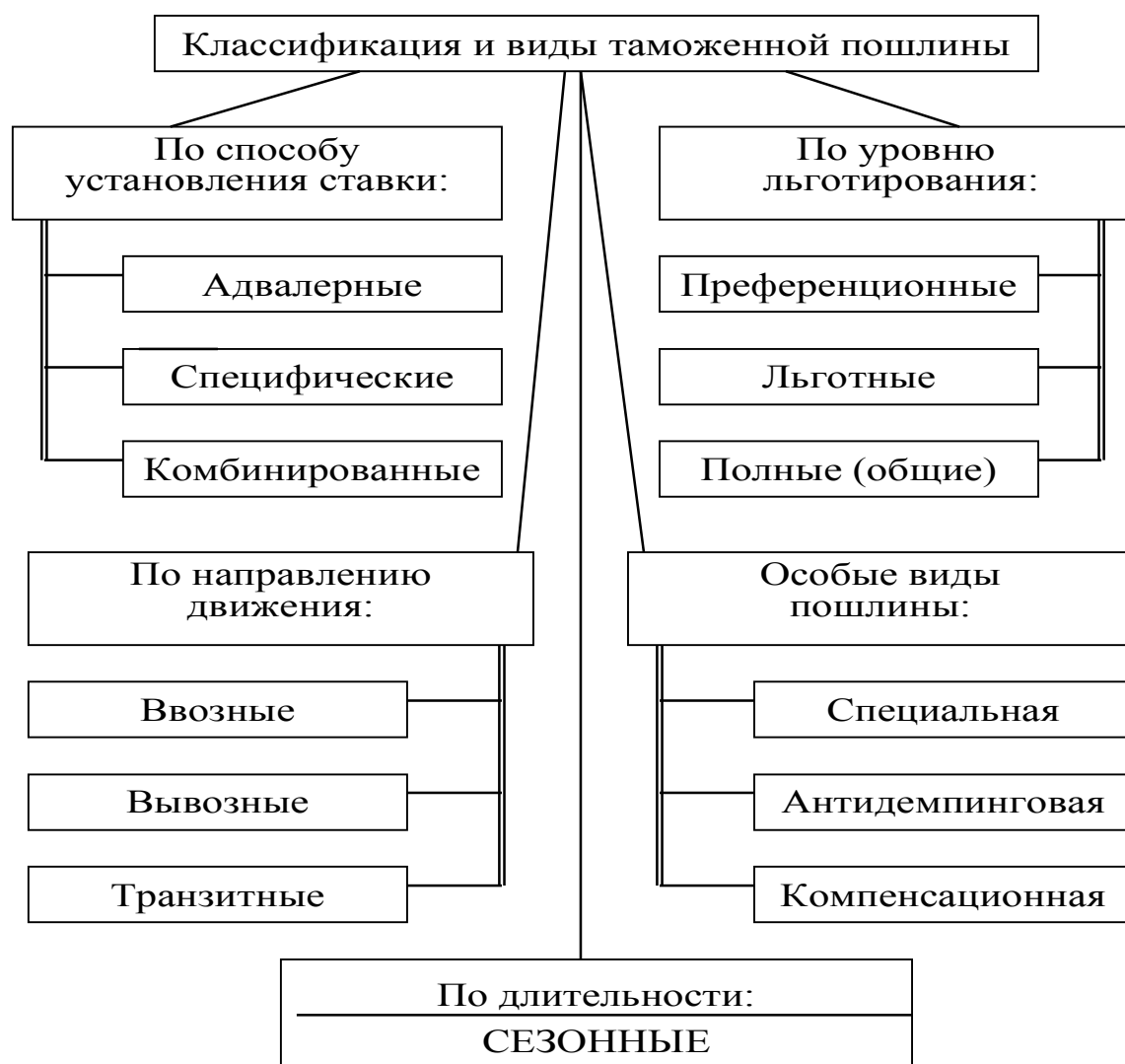


Рисунок 11.3. Классификация видов таможенной пошлины

Ставка специальной таможенной пошлины устанавливается в каждом частном случае.

Антидемпинговая таможенная пошлина применяется в следующих из возможных случаев:

а) ввоза на таможенную территорию Украины товаров по цене, существенным образом ниже их конкурентной цены в стране экспорта на момент этого экспорта, если такой ввоз наносит или угрожает нанесением ущерба отечественным производителям подобных или непосредственно конкурирующих товаров, либо препятствует организации или расширению производства подобных товаров в Украине;

б) вывоза за границы таможенной территории Украины товаров по цене, существенным образом ниже цены других экспортеров подобных, или непосредственно конкурирующих товаров на момент этого вывоза, если такой вывоз наносит либо создает угрозу нанесения ущерба общегосударственным интересам Украины.

Ставка антидемпинговой таможенной пошлины не может превышать разницы между конкурентной оптовой ценой объекта демпинга в стране экспорта (на момент этого экспорта) и заявленной ценой при его ввозе на таможенную территорию Украины). Может также учитываться разница между ценой объекта демпинга из Украины и средней ценой украинского экспорта подобных или непосредственно конкурирующих товаров на тот же период времени.

Компенсационная таможенная пошлина применяется в одном из следующих случаев:

- ввоза на таможенную территорию Украины товаров, при производстве или экспорте которых прямо или косвенно использовалась субсидия, если такой ввоз наносит ли угрожает нанесением ущерба отечественным производителям подобных или непосредственно конкурирующих товаров, или препятствует организации или расширению производства подобных товаров в Украине;

- вывоза за границы таможенной территории Украины товаров, при производстве или экспорте которых прямо или косвенно использовалась субсидия, если такой вывоз наносит или угрожает нанесением ущерба государственным интересам Украины.

Ставка компенсационной таможенной пошлины не может превышать выявленного размера субсидий.

Процедура применения специальной, антидемпинговой и компенсационной таможенной пошлины.

Для установления фактов, которые дают основания к применению специальной, антидемпинговой и компенсационной таможенной пошлины, проводится расследование Министерством внешнеэкономических связей по заявлению украинских или иностранных заинтересованных государственных органов, предприятий, организаций, а также по инициативе Таможенно-тарифного совета Украины.

Контрольные вопросы и задания:

1. Охарактеризуйте виды таможенных платежей.
2. В чем коренное отличие таможенных сборов от таможенной пошлины?
3. Что является базой налогообложения таможенной пошлины?
4. Перечислите виды таможенной пошлины в зависимости от критериев их классификации.
5. Опишите механизм действия таможенных пошлин особых видов.
6. Проверьте, как вы усвоили следующие термины и категории:
таможенные сборы и таможенная пошлина; преференции; таможенная стоимость; адвалерная, специфическая и комбинированная ставки таможенной пошлины; специальная пошлина; антидемпинговая и компенсационная пошлина; дифференциация в установлении ставок таможенных пошлин; льготы таможенных пошлин.

11.3. Государственная пошлина

Платится в соответствии с Декретом Кабинета Министров Украины «О государственной пошлине» от 21.01.1993 г. № 7-93.

Плательщиками государственной пошлины являются физические и юридические лица, которые получают услуги относительно совершения в их интересах действий, выдачи для них различных документов, имеющих юридическое значение для этих лиц. При этом плательщиками становятся лица, которые получают услуги на территории Украины, и если эти услуги предоставляют специально уполномоченные органы (к ним относятся также и частные нотариусы).

Объектами налогообложения государственной пошлиной является предоставление услуг по оформлению всевозможных

документов или действия (полный перечень см. в статье 2 этого Декрета). Примеры объектов налогообложения см. в табл. 11.3.

Таблица 11.3.

Ставки государственной пошлины (примеры)

Наименование документов и действий, за которые взыскивается государственная пошлина	Размеры ставок
С исковых заявлений и жалоб, которые подаются в суд, и за выдачу судом копий документов	1 % цены иска, но не меньше 3 необлагаемых налогами минимумов доходов граждан и не больше 100 необлагаемых налогами минимумов доходов граждан
Засвидетельствование верности копий документов и извлечений из них (за страницу)	0,1 необлагаемых налогами минимумов доходов граждан
За совершение протестов векселей, предъявление чеков к платежу и удостоверению неоплаты чеков	0,3 необлагаемых налогами минимума доходов граждан
За удостоверение завещаний	0,05 необлагаемых налогами минимумов доходов граждан
За регистрацию брака	0,05 необлагаемых налогами минимума доходов граждан
За выдачу паспорта гражданина Украины для выезда за границу или продление срока действия этого паспорта	5 необлагаемых налогами минимума доходов граждан
За регистрацию информации об эмиссии ценных бумаг, кроме облигаций государственных и местных займов	0,1 % номинальной стоимости эмиссии ценных бумаг
За операции, которые осуществляются на товарных биржах по продаже жилых домов, квартир, садовых домов, гаражей, а также других объектов недвижимого имущества.	1 % фактической стоимости реализованных объектов недвижимого имущества, но не меньше одного необлагаемого налогами минимума доходов граждан за каждый реализованный объект

Существуют разные подходы к определению способа установления размера ставки государственной пошлины. Как правило, размер ставки устанавливается или в твердой сумме на единицу объекта налогообложения, или в процентах к стоимости объекта налогообложения, или путем соединения двух вышеуказанных принципов.

Так, например, ставка пошлины за передачу в суд исковых заявлений устанавливается в размере 1 процента от суммы иска, но не менее 3, и не более 100 необлагаемых налогами минимумов доходов граждан.

Для многих плательщиков предусмотрена разветвленная система льгот. Полный их перечень приводится в статье 4 данного Декрета.

Местные советы народных депутатов имеют право устанавливать дополнительные льготы для отдельных платежей, которые зачисляются в местные бюджеты, а Министерство финансов Украины - относительно государственной пошлины, которая зачисляется в Государственный бюджет Украины.

Государственная пошлина платится по месту рассмотрения и оформления документов. Она зачисляется в бюджет местного самоуправления, кроме пошлины, которая уплачивается по исковым заявлениям в хозяйственный суд (включая апелляционные и кассационные жалобы).

Государственная пошлина платится денежными средствами, таможенными марками и путем перечислений со счета плательщика в кредитном учреждении. От исков, которые подаются в суд и хозяйственный суд в иностранной валюте, а также за действия и операции в иностранной валюте, государственная пошлина платится в иностранной валюте. В случае, если размер ставок государственной пошлины предусмотрен в доле от необлагаемого налогами минимума доходов граждан, государственная пошлина платится в иностранной валюте с учетом курса денежной единицы Национального банка Украины.

Взимание государственной пошлины за операции с ценными бумагами, биржевые операции, проведение аукционов и другие операции имеет некоторые особенности.

Особую актуальность сегодня имеет налогообложение операций с ценными бумагами (ЦБ). Такими операциями являются:

а) регистрация информации о выпуске ЦБ. Базой налогообложения является объем эмиссии в нарицательной стоимости. Плательщиком является лицо, которое осуществляло эмиссию;

б) первичное размещение ЦБ. Плательщиком является лицо, которое получает имущество (денежные средства, товары, основные фонды и т.д.) от размещения ЦБ. Базой налогообложения является объем эмиссии в нарицательной стоимости ЦБ. Плательщик - эмитент.

в) операции купли-продажи ЦБ. Базой налогообложения является сумма (грн) соглашения. Ее получает продавец пакета ЦБ. Итак, продавец и является плательщиком государственной пошлины.

При проведении операций с ценными бумагами предприятия и организации, которые изъявили желание осуществить эмиссию (выпуск) таких бумаг, платят государственную пошлину перед регистрацией проспекта эмиссии ценных бумаг, исходя из номинальной стоимости запланированного объема эмиссии, указанного в проспекте. Если фактическая курсовая стоимость эмиссии в отчете о результатах выпуска ценных бумаг, который передается в финансовый орган, превышает номинальную стоимость запланированного объема эмиссии, то для регистрации выпуска ценных бумаг доплачивается разница между суммой государственной пошлины, уплаченной исходя из фактической номинальной стоимости эмиссии.

Государственная пошлина платится в бюджет местного самоуправления по месту оформления проспекта эмиссии. Под проспектом эмиссии понимается информация о выпуске ценных бумаг, которые предлагаются для открытой продажи. Проспект эмиссии регистрируется финансовыми органами в соответствии с Законом Украины «О ценных бумагах и фондовой бирже». Местом оформления проспекта эмиссии считается юридический адрес эмитента. Местом рассмотрения проспекта эмиссии считается местоположение финансового органа, который осуществляет регистрацию.

Взимание государственной пошлины за операции, которые осуществляются на товарных, сырьевых и других (кроме валютных) биржах ведется с некоторыми особенностями: биржа удерживает пошлину в размере, который рассчитывается относительно суммы

соглашения (пошлина удерживается к моменту составления соглашения). Пошлина может платиться в бюджет при заключении соглашений самостоятельно покупателем, что дает право бирже на регистрацию заключенного соглашения.

За продажу брокерского места государственная пошлина платится от фактической стоимости заключенного соглашения. Уплаченная пошлина уплачивается покупателем в бюджет местного самоуправления, на территории которого расположена биржа. Об изменении владельца брокерского места биржа сообщает в государственную налоговую инспекцию до 15 числа следующего за осуществлением такого соглашения месяца.

Уплата государственной пошлины за проведение аукционов осуществляется организаторами аукционов в размере 1 % от общей стоимости реализованных на аукционе товаров, и перечисляется в доход бюджета местного самоуправления по месту проведения аукциона в течение 15 дней со дня его проведения.

Контрольные вопросы и задания:

1. Налогово-правовая норма государственной пошлины.
2. Виды плательщиков государственной пошлины.
3. Виды объектов налогообложения государственной пошлины.
4. Виды ставок государственной пошлины.
5. Источники уплаты государственной пошлины.
6. Способы уплаты государственной пошлины.
7. Взаимосвязь между плательщиками и субъектами уплаты государственной пошлины.

12. Местное налогообложение

12.1. Принципы построения системы местных налогов и сборов

Налогово-правовой нормой местных налогов и сборов является серия законодательных и нормативных актов. К их числу относится Закон Украины «О системе налогообложения», Декрет Кабинета Министров Украины «О местных налогах и сборах», а также постановления сессий Советов народных депутатов о введении на

подведомственной территории тех или других местных налогов и сборов.

В Законе «О системе налогообложения» определяется перечень местных налогов и сборов. В Декрете «О местных налогах и сборах» определяется механизм уплаты каждого налога, предельные ставки по каждому, устанавливается право вводить на местах те или другие налоги на усмотрение местных органов власти, а также право вводить любую ставку, но не больше лимита.

Органы местного самоуправления самостоятельно устанавливают и определяют порядок уплаты местных налогов и сборов в рамках предельных ставок. Они имеют право вводить льготные налоговые ставки, полностью отменять отдельные местные налоги и сборы или освободить от их уплаты определенные категории плательщиков, а также предоставлять отсрочки в уплате местных налогов и сборов.

Местные налоги и сборы платятся из разных источников. Их состав устанавливается Декретом Кабинета Министров Украины «О местных налогах и сборах».

По состоянию на 1 апреля 2006 года, целый ряд сборов платится юридическими лицами за счет дохода (прибыли), который остается в их распоряжении, но не больше 10 процентов налогооблагаемого дохода (прибыли). К ним относятся: сбор за участие в бегах на ипподроме; сбор за право на проведение кино- и телесъемок; сбор за право на проведение местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей; коммунальный налог; сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли. Другие налоги и сборы относятся на себестоимость продукции (работ, услуг). К ним относятся: сбор за парковку автотранспорта; рыночный сбор; налог с рекламы; сбор за право на использование местной символики. При этом следует иметь в виду, что на отдельные виды налогов действуют не только нормы Декрета о местных налогах и сборах, но и нормы закона о налогообложении прибыли. И в первую очередь это касается налога с рекламы, ибо расходы, связанные с его уплатой, являются расходами двойного назначения.

12.2. Основные виды местных налогов и сборов

Коммунальный налог. Плательщики - юридические лица (за исключением бюджетных учреждений). Объект налогообложения -

годовой фонд оплаты труда, рассчитанный на основе минимального необлагаемого налогом дохода физического лица.

Предельная ставка - 10 процентов годового фонда оплаты труда. Фонд оплаты труда определяется на основании среднесписочной численности работников. Основные формы первичной учетной документации для уплаты налога: приказ о принятии на работу, личная карточка, приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска, табель учета выхода на работу, учетно-платежные ведомости.

К среднесписочной численности относятся только штатные работники. Налог платится ежемесячно относительно условного фонда оплаты труда. Формула уплаты:

$$N_{\text{ком}} = M_{\text{НОЗП}} \times N_{\text{ср}} \times 10 \% ,$$

где: $N_{\text{ком}}$ - коммунальный налог;

$M_{\text{НОЗП}}$ - минимальная необлагаемая налогом месячная заработная плата;

$N_{\text{ср}}$ - среднесписочная численность работников.

Налог с рекламы. Объектом налога с рекламы является стоимость услуг за установление и размещение рекламы.

Плательщиками налога с рекламы являются юридические лица и граждане. Налог с рекламы платится из всех видов объявлений и сообщений, которые передают информацию с коммерческой целью с помощью средств массовой информации, прессы, телевидения, афиш, плакатов, рекламных щитов, других технических средств, имущества и одежды на улицах, магистралях, площадях, домах, транспорте и в других местах.

Предельный размер налога с рекламы не должен превышать 0,1 процента стоимости услуг за размещение одноразовой рекламы и 0,5 процента за размещение рекламы на продолжительное время.

Пример задачи по начислению и удержанию налога с рекламы.

Условие задачи.

Предприятие «Опель» заказало, а рекламное агентство «Плазма» изготовило и установило для «Опеля» придорожный рекламный щит.

Согласно выставленному на «Опель» счету, себестоимость изготовления и установки щита составила 5000 грн. Норма прибыли в эту работу была заложена в размере 25%. «Опель» налоговую накладную по НДС получил.

Определить взаимоотношения с бюджетом по налогу с рекламы и по НДС, возникшие у сторон этой операции в результате сдачи-приемки данной рекламной продукции.

Решение задачи (сведем в табл. 12.1.).

Таблица 12.1.

Решение задачи по налогу с рекламы

№ п/п	Содержание	Расчет
1	Определяем сумму прибыли, заложенную в сметную стоимость рекламного щита	$5000 \times 25 \div 100 = 1250$ грн
2	Определяем сметную стоимость данного проекта	$5000 + 1250 = 6250$ грн
3	Определяем сумму налога с рекламы	$6250 \times 0,5 \div 100 = 31,25$ грн
4	Определяем стоимость рекламных услуг (без учета НДС)	$6250 + 31,25 = 6281,25$ грн
5	Определяем сумму НДС, которая должна быть указана в счете на оплату принятых-выполненных рекламных услуг	$6281,25 \times 20 \div 100 = 1256,25$ грн.
6	Определяем общую сумму счета (с учетом НДС), выставленную на предприятие «Опель»	$6281,25 + 1256,25 = 7537,50$ грн

Выводы по данной задаче.

Вывод 1. «Плазма» должна заплатить в бюджет налог с рекламы в размере 31,25 грн.

Вывод 2. У «Плазмы» возникло налоговое обязательство по НДС в размере 1256,25 грн.

Вывод 3. У «Опеля» возникло право на налоговый кредит по НДС в размере 1256,25 грн.

Рыночный сбор - это плата за торговые места на рынках и в павильонах, на крытых и открытых столах, площадках для торговли из автомашин, тележек, мотоциклов, ручных тележек. Он удерживается с юридических лиц и граждан, которые реализуют сельскохозяйственную и промышленную продукцию и другие товары.

Рыночный сбор платится за каждый день торговли. Его предельный размер для граждан не должны превышать 20

процентов минимальной заработной платы, а для юридических лиц - трех минимальных заработных плат в зависимости от рынка, его территориального размещения и вида продукции (товара).

Рыночный сбор удерживается работниками рынка до начала реализации продукции.

Сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли - это плата за оформление и выдачу разрешений на торговлю в специально отведенных для этого местах.

Сбор за выдачу разрешения на торговлю удерживается с юридических лиц и граждан, которые реализуют сельскохозяйственную, промышленную продукцию и другие товары в зависимости от площади торгового места, его территориального размещения и вида продукции.

Предельный размер сбора за выдачу разрешения на торговлю не должен превышать 20 необлагаемых налогами минимумов доходов граждан для субъектов, которые постоянно осуществляют торговлю в специально отведенных для этого местах, и одного необлагаемого налогами минимума доходов граждан в день - за одnorазовую торговлю. Сбор за выдачу разрешения на торговлю удерживается уполномоченными организациями, которым предоставлено такое право.

Сбор за право проведения местных аукционов, конкурсных распродаж, лотерей. Плательщиками сбора за проведение местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей являются юридические лица и граждане.

Объектом налогообложения сбора за право на проведение местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей является стоимость заявленных к местным аукционам, конкурсной распродаже товаров, исходя из их начальной цены или суммы, на которую выпускается лотерея.

Предельный размер сбора за право на проведение местных аукционов, конкурсной распродажи и лотерей не должен превышать 0,1 % стоимости заявленных к местным аукционам, конкурсной распродаже товаров или от суммы, на которую выпускается лотерея.

Сбор за право проведения местных аукционов и конкурсной распродажи платится за три дня до их проведения. Сбор за право на проведение лотерей платится во время получения разрешения на выпуск лотереи.

Предельный размер сбора за право на проведение лотерей из каждого участника не должен превышать трех необлагаемых налогами минимумов доходов граждан.

Сбор за парковку автотранспорта. Плательщиками сбора за парковку автотранспорта являются юридические лица и граждане, которые припарковывают автомобили в специально оборудованных или отведенных для этого местах.

Ставка сбора за парковку автотранспорта устанавливается из расчета за один час парковки, ее предельный размер не должен превышать 3 процента необлагаемых налогами минимальных доходов граждан в специально оборудованных местах, и 1 процент - в отведенных местах.

Сбор за парковку автотранспорта платится водителями на месте парковки.

Контрольные вопросы и задания:

1. Попробуйте графически изобразить взаимосвязь принципов построения системы местных налогов и сборов.

2. Охарактеризуйте (назовите) элементы коммунального налога.

3. Дайте характеристику (назовите элементы) налога с рекламы.

4. Дайте характеристику (назовите элементы) следующего местного собрания: а) гостиничного сбора; б) рыночного сбора; в) сбора за выдачу разрешения на размещение объектов торговли; г) сбора за право проведения местных аукционов, конкурсных распродаж, лотерей; д) сбора за парковку автотранспорта.

Раздел IV.

ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬНОСТИ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

13. Государственная налоговая служба Украины

13.1. Общее устройство системы, обеспечивающей уплату налогов в Украине

Общие особенности строения системы государственных органов, которые обеспечивают обязательность налоговых платежей в установленных размерах и сроках, определяются Законом Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. № 2181-III. Одним из ключевых понятий, определяющих сущность этой системы, является термин «контролирующий орган». Так называется любой государственный орган, который в пределах своей компетенции, определенной законодательством, осуществляет контроль за своевременностью, достоверностью, полнотой начисления налогов и сборов (обязательных платежей) и погашением налоговых обязательств или налогового долга.

Исчерпывающий перечень контролирующих органов определяется статьей 2 этого Закона. К ним относятся:

- налоговые органы - относительно налогов, сборов и обязательных платежей, которые взыскиваются в бюджеты и государственные целевые фонды (кроме тех, контроль за которыми осуществляют таможенные органы, органы Пенсионного фонда Украины и органы, которые несут ответственность за обязательное государственное пенсионное и социальное страхование);

- таможенные органы - относительно акцизного сбора и налога на добавленную стоимость (за исключением случаев, когда закон возлагает обязанность по их взысканию или контролю на налоговые органы), ввозной и вывозной пошлины, других налогов и сборов (обязательных платежей), которые соответственно законам взыскиваются при ввозе (пересылке) товаров и предметов

на таможенную территорию Украины или вывозе (пересылке) товаров и предметов из нее;

- органы Пенсионного фонда Украины - относительно сбора на обязательное государственное пенсионное страхование;

- органы фондов общеобязательного государственного социального страхования - относительно взносов на общеобязательное государственное социальное страхование, в пределах компетенции этих органов, установленной законом.

Контролирующие органы имеют право осуществлять проверки своевременности, достоверности, полноты начисления и уплаты лишь относительно тех налогов и сборов (обязательных платежей), которое отнесено их компетенции. Порядок контроля со стороны таможенных органов за уплатой налогоплательщиками налога на добавленную стоимость и акцизного сбора устанавливается общим решением центрального налогового органа и центрального таможенного органа.

Органами, которые уполномочены осуществлять мероприятия по погашению налогового долга (далее - органы взыскания), являются исключительно налоговые органы, а также государственные исполнители в пределах их компетенции.

13.2. Государственная налоговая служба Украины

Общая структура и характеристика, а также статус государственной налоговой службы в Украине, ее функции и правовые основы деятельности определяются Законом Украины «О государственной налоговой службе в Украине» от 4.12.1990 г. № 509-ХІІ.

Структура и функции органов государственной налоговой службы Украины

К системе органов государственной налоговой службы относятся:

- 1) Государственная налоговая администрация Украины;
- 2) государственные налоговые администрации в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе;
- 3) государственные налоговые инспекции в районах, городах (кроме городов Киев и Севастополь), районах в городах.

В состав каждого из органов государственной налоговой службы входят также специальные подразделения по борьбе с налоговыми правонарушениями (далее - налоговая милиция).

Государственная налоговая администрация Украины (далее - ГНАУ) может образовывать межрайонные (на два и более районов), объединенные (на город и район) налоговые инспекции, и в их составе соответствующие подразделения налоговой милиции. Целесообразность создания таких межрайонных или объединенных налоговых инспекций определяется количеством налогоплательщиков и местными условиями их деятельности.

Кроме того, ГНАУ имеет право также создавать и офисы главных налогоплательщиков. Они образуются на базе государственных налоговых инспекций в городах, которые являются центрами области Украины. Каждый из офисов объединяет плательщиков, которые обеспечивают наиболее существенный приток денежных средств в бюджеты и внебюджетные фонды. Такой офис, в частности, образован и в городе Донецк. На него возложена ответственность налогового менеджмента за таких крупнейших в Донецке плательщиков как Донецкий металлургический завод, машиностроительный завод точного машиностроения, завод холодильников и многие другие предприятия.

К функциям ГНАУ относится выполнение следующих задач:

1*) осуществление повседневной деятельности по контролю за правильностью, своевременностью и полнотой уплаты налогов;

2*) создание нормативно-правовых актов и методических рекомендаций по вопросам налогообложения, которые подлежат обязательному опубликованию;

3*) создание и утверждение форм налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, регламентирующих процедуру начисления и уплаты налогов;

4*) разработка и публикация налоговых разъяснений по вопросам соблюдения норм налогового законодательства в отдельных специфических видах деятельности налогоплательщиков;

5*) организация работы по созданию информационной системы автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работ органов государственной налоговой службы;

6*) разработка проектов законов Украины и других нормативно-правовых актов относительно форм и методов

проведения плановых и внеплановых выездных проверок в рамках контроля за соблюдением законодательства;

7*) разработка предложений и проектов международных договоров по вопросам налогообложения;

8*) ведение Реестра плательщиков физических лиц и Реестра плательщиков юридических лиц;

9*) прогнозирование и анализ поступления налогов, других платежей, источников налоговых поступлений, изучение влияния макроэкономических показателей и налогового законодательства на поступление налогов, других платежей, разработка предложений относительно их увеличения и уменьшения потерь бюджета.

Важнейшая задача ГНАУ, (обозначенная нами индексом «1*»), выполняется непосредственно самим аппаратом ГНАУ. При этом аппарат ГНАУ организует работу государственных налоговых администраций и государственных налоговых инспекций таким образом, чтоб они были в состоянии обеспечить:

- контроль за своевременностью, достоверностью, полнотой начисления и уплаты налогов и сборов (обязательных платежей);

- контроль за соблюдением исполнительными комитетами местных советов порядка принятия и учета налогов, других платежей от налогоплательщиков, своевременностью и полнотой перечисления этих сумм в бюджет;

- учет налогоплательщиков;
- ведение учета поступлений налогов, других платежей;
- работу по борьбе с незаконным обращением алкогольных напитков и табачных изделий.

Государственные налоговые администрации в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе и государственные налоговые инспекции в городах с районным делением уполномочены выполнять такие же функции, которые возложены на ГНАУ (за исключением пунктов 2*, 3*, 6* и 7*). Особенность выполнения этих функций их лишь в том, что они распространяются только на плательщиков, расположенных на подведомственной территории.

Государственные налоговые инспекции в районах, в городах без районного деления, в районах городов с районным делением, в

межрайонных и объединенных государственных налоговых инспекциях выполняют следующие функции*:

1) контроль за своевременностью, достоверностью, полнотой начисления и уплаты налогов и сборов (обязательных платежей);

2) учет налогоплательщиков, правильность вычисления и своевременность поступления от них налогов, регистрация физических лиц - налогоплательщиков;

3) контроль своевременности представления налогоплательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых деклараций, расчетов и других документов, связанных с начислением налогов, других платежей, а также проверка достоверности этих документов относительно правильности определения объектов налогообложения и вычисление налогов, других платежей;

4) правильность расчета и своевременность взыскания сумм финансовых санкций, предусмотренных законодательными актами Украины за нарушение налогового законодательства, а также взыскание административных штрафов за нарушения налогового законодательства, допущенные должностными лицами плательщиков (т.е. предприятий, учреждений, организаций и гражданами);

5) анализ причин и оценка сведений о фактах нарушений налогового законодательства;

6) проверка фактов утаивания и занижение сумм налогов и сборов (обязательных платежей) в порядке, установленном законами Украины;

7) передача соответствующим правоохранительным органам материалов о фактах правонарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность, если их расследование не относится к компетенции налоговой милиции.

Права и обязанности органов государственной налоговой службы Украины

Органы государственной налоговой службы в пределах компетенции и в порядке, установленном законами Украины, имеют право:

* Всего за данным уровнем компетенции налоговой системы, в соответствии с Законом о Государственной налоговой службе в Украине, закреплено почти два десятка функций. Мы здесь указали только семь из них, являющихся, по нашему мнению, наиболее важными.

1) осуществлять документальные выездные проверки (на основании представленных налоговых деклараций, отчетов и других документов, связанных с начислением и уплатой налогов и сборов, независимо от способа их подачи), а также плановые и внеплановые выездные проверки своевременности, достоверности, полноты начисления и уплаты налогов и сборов (обязательных платежей);

2) осуществлять контроль за соблюдением норм проведения наличных расчетов за товары (услуги) в установленном законом порядке;

3) получать у налогоплательщиков (должностных лиц плательщиков) объяснения по вопросам, которые возникают во время проверок;

4) приглашать плательщиков или их представителей для проверки правильности начисления и своевременности уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) такими налогоплательщиками;

5) получать безвозмездно от налогоплательщиков, а также от учреждений Национального банка Украины и коммерческих банков сведения о наличии банковских счетов;

6) получать безвозмездно от таможенных органов ежемесячно отчетные данные об экспортно-импортных операциях, которые осуществляют резиденты и нерезиденты;

7) требовать от налогоплательщиков, деятельность которых проверяется, устранения выявленных нарушений налогового законодательства, контролировать выполнение законных требований должностных лиц;

8) при проведении проверок изымать у предприятий, учреждений и организаций копии финансово-хозяйственных и бухгалтерских документов, которые свидетельствуют об утаивании (занижении) объектов налогообложения;

9) применять к налогоплательщикам финансовые (штрафные) санкции, взимать в бюджеты и государственные целевые фонды суммы недоимки, пени в порядке и размерах, установленных законами Украины;

10) пользоваться по делам службы средствами связи, которые принадлежат предприятиям, учреждениям и организациям, с разрешения их руководителей;

11) требовать от руководителей предприятий, учреждений и организаций, которые проверяются в ходе плановых и внеплановых выездных проверок, проведения инвентаризаций основных фондов, товарно-материальных ценностей и средств.

Должностные лица органов государственной налоговой службы обязаны соблюдать Конституцию и законы Украины, другие нормативные акты, права и охраняемые законом интересы граждан, предприятий, учреждений, организаций, обеспечивать выполнение возложенных на органы государственной налоговой службы функций и в полной мере использовать предоставленные им права.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами органов государственной налоговой службы своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, административной, уголовной и материальной ответственности согласно действующему законодательству.

Ущерб, причиненный неправомерными действиями должностных лиц органов государственной налоговой службы, подлежит возмещению за счет средств государственного бюджета.

Должностные лица органов государственной налоговой службы обязаны соблюдать коммерческую и служебную тайну.

Должностное или служебное лицо налоговой милиции в пределах полномочий, предоставленных этим Законом и другими законами, самостоятельно принимает решения и несет дисциплинарную ответственность за свои противоправные действия или бездеятельность согласно Дисциплинарному уставу органов внутренних дел или другую, предусмотренную законодательством, ответственность.

При нарушении должностным или служебным лицом налоговой милиции прав и законных интересов гражданина соответствующий орган государственной налоговой службы обязан принять меры к возобновлению этих прав, к возмещению причиненного материального ущерба, и по требованию гражданина обязан публично извиниться.

Должностное или служебное лицо налоговой милиции, которое нарушило требования закона или ненадлежащим образом исполняет свои обязанности, несет ответственность в установленном порядке.

Действия или решение налоговой милиции, ее должностных и служебных лиц могут быть обжалованы в установленном законом порядке к суду или прокуратуре.

13.3. Система таможенных органов

Государственная таможенная служба (Гостаможслужба) Украины является центральным органом исполнительной власти со специальным статусом, который обеспечивает реализацию государственной политики в сфере таможенного дела. Деятельность Гостаможслужбы Украины направляется и координируется Кабинетом Министров Украины. Гостаможслужба Украины в своей деятельности руководствуется Конституцией Украины, законами Украины, актами Президента Украины, Кабинета Министров Украины.

Гостаможслужба Украины обобщает практику применения законодательства по вопросам, которые относятся к сфере её компетенции, разрабатывает предложения по усовершенствованию законодательства и в установленном порядке выдвигает их на рассмотрение Президента Украины и Кабинета Министров Украины.

Гостаможслужба Украины в соответствии с возложенными на нее задачами:

- организует и контролирует деятельность таможенных органов;
- обеспечивает своевременное и полное внесение в государственный бюджет средств от налогов, сборов (обязательных платежей), ответственность за взыскание которых, согласно законодательству, возложено на таможенные органы.

Таможенные органы осуществляют контроль за уплатой плательщиками налога на добавленную стоимость и акцизного сбора, которые взыскиваются при ввозе (пересылке) товаров и других предметов на таможенную территорию Украины. Контроль осуществляется за своевременностью, достоверностью, полнотой определения налоговых обязательств и уплатой налогов, которые взыскиваются при ввозе (пересылке) товаров на таможенную территорию Украины. Кроме того, осуществляется контроль за наличием марок акцизного сбора на бутылках (упаковках) алкогольных напитков и на пачках (упаковках) табачных изделий,

которые в соответствии с положениями законодательных актов Украины подлежат такому маркированию.

Контроль за наличием марок акцизного сбора во время реализации таких товаров на таможенной территории Украины осуществляют налоговые органы, контрольно-ревизионная служба и органы внутренних дел.

Контроль за целевым использованием товаров, ввезенных на таможенную территорию Украины, осуществляется следующим образом.

В случае использования во время таможенного оформления с целью свободного использования на таможенной территории Украины товаров, которые были ввезены (пересланы) из-за таможенной границы Украины или из территорий специальных экономических зон, налоговых льгот, которые предоставляются законодательными актами Украины при условии целевого использования таких товаров, налогоплательщик должен предоставлять таможенным и налоговым органам в порядке и в сроки, установленные соответствующими актами законодательства, отчеты о направлениях использования таких товаров.

Порядок и сроки предоставления отчетов таможенным и налоговым органам о целевом использовании товаров, ввезенных из-за границ таможенной границы Украины налогоплательщиками - субъектами специальных экономических зон, территорий приоритетного развития и т.п., определяются соответствующими нормативно-правовыми актами по вопросам организации и функционирования таких зон.

Контроль за целевым использованием товаров, оформленных в таможенном отношении с целью свободного использования на таможенной территории Украины, осуществляется налоговыми органами согласно соответствующим нормативно-правовым актам.

В случае выявления во время документальной проверки факта нецелевого использования субъектом предпринимательской деятельности товаров или факта занижения суммы налогового обязательства, налоговый орган самостоятельно определяет сумму налогового обязательства плательщика по каждому из налогов и применяет штрафные санкции и пеню в порядке, установленном Законом и соответствующими нормативно-правовыми актами по вопросам организации и функционирования таких зон.

Информация о таких фактах направляется налоговым органом, который проводил проверку, в адрес таможенного органа, который осуществил таможенное оформление этих товаров, для дальнейшего применения к нарушителю санкций, предусмотренных Таможенным кодексом Украины.

Контроль за товарами, которые ввезены на таможенную территорию Украины и находятся под таможенным контролем либо на ответственном хранении у субъекта предпринимательской деятельности, осуществляется таможенными органами в порядке, определенном Таможенным кодексом Украины.

В случае выявления во время документальной проверки налоговым органом факта использования или продажи юридическим или физическим лицом указанных товаров налоговый орган информирует об этом таможенный орган, в котором эти товары находятся под контролем.

Таможенный контроль и таможенное оформление подакцизных товаров, на которые установлена ставка акцизного сбора в процентах к обороту от продажи, осуществляются при условии предъявления таможенному органу импортером этих товаров удостоверенной печатью импортера копии декларации, которая содержит отметку о регистрационном номере и дате принятия декларации.

13.4. Государственное казначейство

Основное назначение государственного казначейства - формирование государственного бюджета и внебюджетных фондов, а также управление средствами этого бюджета и фондов.

Для того чтобы казначейство имело возможность формировать доходную часть госбюджета и внебюджетных фондов, оно выполняет следующие функции:

- разработка перечня налогоплательщиков, которые будут выполнять доходные части бюджета. Таким образом составляется список всех лиц, которые должны вносить платежи в бюджет;
- определение перечня коммерческих банков, которые будут осуществлять такие платежи. Они называются банками, которые привлекаются к кассовому выполнению бюджета;
- определение перечня налогоплательщиков, которые закрепляются за каждым коммерческим банком и которые

привлекаются к кассовому выполнению бюджета. Назначение такого перечня состоит в том, чтобы каждый налогоплательщик имел банк, через который налоги поступают в бюджеты;

- разработка плановых цифр, плановых показателей уплаты определенных налогов определенными плательщиками. Осуществляется для того, чтобы иметь представление о возможных поступлениях в бюджет от каждого конкретного налогоплательщика;

- перечисление средств, полученных от уплаты налогов, в местные бюджеты различного уровня. Для этого казначейство обеспечивает каждый коммерческий банк, который осуществляет кассовое выполнение бюджета, системой счетов и нормативами распределения налоговых поступлений за бюджетами разных уровней;

- оперативный контроль за состоянием фактического кассового исполнения бюджета. При этом сопоставляются плановые цифры поступления средств в бюджет с фактическими;

- возвращение из бюджетов различных уровней излишне удержанных и уплаченных налогов и других платежей. Для этого используется: система возвращения денежной наличности, т.е. деньги возвращаются налогоплательщику в момент представления им документа о необходимости возвращения; система возвращения документальными платежами, т.е. за мерой представления документа о необходимости возвращения налогоплательщику, ему выдается документ об отсрочке такого возвращения. При этом используются различные виды документов отсрочки платежей, и в первую очередь чеки государственного казначейства и векселя Государственного казначейства.

14. Упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства

14.1. Сущность единого налога

В настоящее время в законодательстве Украины существует ряд нормативных актов, которые упрощают процедуру уплаты налогов, и могут способствовать уменьшению налоговой нагрузки. Одним из важнейших документов является Указ Президента Украины «Об упрощенной системе налогообложения, учета и

отчетности субъектов малого предпринимательства» N 746/99 от 28.06.99 (далее - Указ). На основании этого документа можно платить один, так называемый «единый налог» вместо нескольких. Он применяется субъектами предпринимательства, имеющими статус как юридического, так и физического лица, действующего без права образования юридического лица.

Сущность системы упрощения налогообложения субъекта предпринимательства состоит в том, что он: во-первых, получает право платить один, т.е. единый налог, и не платить при этом целую группу других налогов, и, во-вторых, получает право на упрощенную систему бухгалтерской и налоговой отчетности.

Переход на эту систему чрезвычайно прост. Для этого достаточно написать письменное заявление в орган государственной налоговой службы по месту государственной регистрации. В этом заявлении юридическое лицо обязательно отмечает, какую ставку единого налога он избирает (поскольку таких ставок, как будет сказано далее - две).

Заявление подается не позднее 15 дней до начала следующего отчетного (налогового) периода. Оно подлежит обязательному приему от заявителя, если у него отсутствует задолженность по всем установленным налогам и обязательным платежам за предыдущий отчетный (налоговый) период. Субъект предпринимательства имеет право подавать такое заявление не чаще одного раза в год. Орган государственной налоговой службы обязан в течение десяти рабочих дней безвозмездно выдать свидетельство о праве уплаты единого налога или предоставить письменный мотивированный отказ.

На любом этапе своей деятельности предприниматель имеет право отказаться от уплаты единого налога, и пожелать вернуться к общим условиям налогообложения. Для этого он также оформляет соответствующее заявление в органы государственной налоговой службы не позднее 15 дней до окончания предыдущего отчетного (налогового) периода (квартала).

В случае нарушения требований Указа, плательщик единого налога должен перейти на общую систему налогообложения, учета и отчетности, начиная со следующего отчетного периода (квартала).

Субъекты предпринимательской деятельности - юридические лица платят единый налог ежемесячно не позднее 20 числа следующего месяца.

По результатам хозяйственной деятельности за отчетный (налоговый) период субъекты малого предпринимательства - юридические лица подают в орган государственной налоговой службы к 20 числу месяца, который наступает за отчетным (налоговым) периодом, расчеты об уплате единого налога, акцизного сбора.

Уплаченные налоги распределяются в следующих пропорциях:

- в Государственный бюджет Украины - 20 %;
- в местный бюджет - 23 %; в Пенсионный фонд Украины - 42 %;
- на обязательное социальное страхование - 15 % (в том числе в Государственный фонд содействия занятости населения - 4 %) для компенсации затрат, возникающих в связи с временной потерей трудоспособности, а также затрат, обусловленных рождением и погребением.

Таблица 14.1.

Книга учета доходов и расходов, которые ведут субъекты предпринимательской деятельности в течение календарного года

Дата операции (день недели, месяц, год)	Количество изготовленной продукции, предоставленных услуг (в единицах измерения)	Расходы на произведенную продукцию	Количество проданной продукции (услуг)	Цена продажи продукции (услуг), грн	Сумма выручки (дохода), грн	Чистый доход, грн
1	2	3	4	5	6	7

К плательщикам единого налога предъявляются определенные требования по организации налогового учета тех из налогов, от которых они не освобождены. Он ведется на основании Книги учета доходов и затрат субъектов малого предпринимательства, которые применяют упрощенную систему налогообложения, учета

и отчетности. Её форма устанавливается Государственной налоговой администрацией Украины (табл. 14.1). А юридические лица кроме этого обязаны также вести и Кассовую книгу.

Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства может применяться наряду с действующей системой налогообложения, учета и отчетности, предусмотренной законодательством. Другими словами, определенные виды деятельности могут быть переведены на условия налогообложения единым налогом, а остальные - облагаются по общей системе, т.е. без упрощения. Выбор между ними (условия налогообложения каждого из видов деятельности) производится по выбору плательщика.

Субъект малого предпринимательства, который платит единый налог, не является плательщиком следующих видов налогов и сборов (обязательных платежей):

- 1) налога на добавленную стоимость, кроме случая, когда юридическое лицо избрало способ налогообложения доходов по единому налогу со ставкой 6 процентов;
- 2) налога на прибыль предприятий;
- 3) платы (налога) за землю;
- 4) сбора на специальное использование природных ресурсов;
- 5) сбора в Фонд осуществления мероприятий по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы и социальной защиты населения;
- 6) сбора в Государственный инновационный фонд;
- 7) сбора на обязательное социальное страхование;
- 8) отчислений и сборов на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования Украины;
- 9) коммунального налога;
- 10) налога на промысел;
- 11) сбора на обязательное государственное пенсионное страхование;
- 12) сбора за выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг;
- 13) взносов в Фонд Украины социальной защиты инвалидов;
- 14) взносов в Государственный фонд содействия занятости населения;

15) платы за патенты согласно Закону Украины "О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности" (98/ 96-ВР).

Доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, которая облагается единым налогом, не включаются в состав совокупного налогооблагаемого дохода по итогам отчетного года такого плательщика и лиц, которые находятся с ним в трудовых отношениях. Уплаченная при этом сумма единого налога является окончательной и не включается в перерасчет общих налоговых обязательств как самого налогоплательщика, так и лиц, которые находятся с ним в трудовых отношениях, включая членов его семьи, принимающих участие в предпринимательской деятельности.

Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства не распространяется на:

- субъектов предпринимательской деятельности, которые ведут деятельность в сфере игорного бизнеса (в том числе деятельность, связанную с устройством казино, других игорных мест (домов), игровых автоматов с денежным или имущественным выигрышем, проведением лотерей (в том числе государственных) и розыгрышей с выдачей денежных выигрышей в наличной или имущественной форме), осуществляют обмен иностранной валюты;
- субъектов предпринимательской деятельности, которые являются производителями подакцизных товаров, осуществляют хозяйственную деятельность, связанную с экспортом, импортом и оптовой продажей подакцизных товаров, оптовой и розничной продажей подакцизных горюче-смазочных материалов;
- субъектов предпринимательской деятельности, которые осуществляют операции в сфере обращения драгоценных металлов и драгоценного камня, которые подлежат лицензированию соответственно Закону Украины «О лицензировании определенных видов хозяйственной деятельности»;
- доверительные общества, страховые компании, банки, другие финансово-кредитные и небанковские финансовые учреждения.

14.2. Особенности упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства - физических лиц

Субъекты малого предпринимательства - физические лица имеют право самостоятельно избрать способ налогообложения доходов по единому налогу путем получения свидетельства об уплате единого налога.

Следует иметь в виду, что упрощенная система налогообложения, учета и отчетности вводится для физических лиц-субъектов малого предпринимательства, объемы и содержание деятельности которых удовлетворяют следующим параметрам: количество наемных работников, включая членов их семей, на протяжении года не превышает 10 лиц и объем выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не превышает 500 тыс. грн. Выручкой от реализации продукции (товаров, работ, услуг) считается сумма, фактически полученная субъектом предпринимательской деятельности на расчетный счет или (и) в кассу за осуществление операций по продаже продукции (товаров, работ, услуг).

Ставка единого налога для субъектов малого предпринимательства - физических лиц устанавливается местными советами по месту их государственной регистрации в зависимости от вида деятельности и не может быть меньше 20 гривен и больше 200 гривен в месяц.

В случае если плательщик единого налога осуществляет предпринимательскую деятельность с использованием наемных работников, или при участии в предпринимательской деятельности членов его семьи, то ставка единого налога увеличивается на 50 процентов за каждое лицо.

В случае если физическое лицо - субъект малого предпринимательства осуществляет несколько видов предпринимательской деятельности, для которых установлены разные ставки единого налога, то приобретается одно свидетельство и платится единый налог, который не превышает установленной максимальной ставки.

Субъект предпринимательской деятельности - физическое лицо, которое платит единый налог, освобождается от обязанности начисления, отчисления и перечисления в государственные целевые фонды сборов, связанных с начислением и выплатой заработной

платы работникам, которые находятся с ним в трудовых отношениях, включая членов их семей.

Физическое лицо, которое действует в условиях упрощенной системы налогообложения, освобождается от уплаты налога на доходы физических лиц (только относительно физических лиц - субъектов малого предпринимательства, однако не для наемных работников).

Субъекты предпринимательской деятельности - физические лица - плательщики единого налога имеют право не применять электронные контрольно-кассовые аппараты для проведения расчетов с потребителями.

При определенных видах деятельности физические лица не имеют права переходить на упрощенную систему налогообложения. К таким запретам относится деятельность: в сферах торговли лечебными средствами и изделиями медицинского назначения, архитектуры, предоставления консультаций и разъяснений по юридическим вопросам, аудиту, деятельность по предоставлению в аренду недвижимого имущества, а также риэлтерство. Особый запрет накладывается на торговлю ликеро-водочными товарами, табачными изделиями и горюче-смазочными материалами.

14.3. Условия перевода юридических лиц на упрощенную систему налогообложения субъектов малого предпринимательства

Для таких лиц существуют определенные ограничения на право уплаты единого налога. Так, в частности, на упрощенную систему налогообложения имеют права перейти юридические лица - субъекты предпринимательской деятельности, находящиеся в любой организационно-правовой форме собственности. Но за год среднеучетная численность работающих не может превышать 50 человек, а объем выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год - не более 1 млн. гривен.

Субъект предпринимательской деятельности - юридическое лицо, перешедший на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, самостоятельно избирает одну из следующих ставок единого налога:

- 6 % суммы выручки от реализации продукции (услуг), которая рассчитывается без учета акцизного сбора и НДС. В этом случае плательщик единого налога будет платить НДС согласно Закону Украины "О налоге на добавленную стоимость" (168/ 97-ВР);

- 10 % суммы выручки от реализации продукции (товаров, услуг), рассчитанной без учета акцизного сбора. В этом случае налог на добавленную стоимость включается в состав единого налога (т.е. НДС не платится).

Субъекты предпринимательской деятельности - юридические лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения с уплатой единого налога, не имеют права применять иной способ расчетов за отгруженную продукцию, кроме расчетов наличными или безналичными средствами.

Субъекты предпринимательской деятельности, в уставном фонде которых доля юридических лиц - участников и основателей данных субъектов, не являющихся субъектами малого предпринимательства, превышает 25 процентов, не имеют права переходить на упрощенную систему налогообложения.

Субъекты предпринимательской деятельности - юридические лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения с уплатой единого налога, не имеют права применять иной способ расчетов за отгруженную продукцию, кроме расчетов наличными или безналичными средствами.

14.4. Оптимизация единого налога

Выгодность использования упрощенных систем налогообложения неоднозначна. С одной стороны, их применение позволяет намного упростить налоговое производство, и это не вызывает сомнения. Однако сокращение количества уплаченных налогов не всегда ведет к сокращению общей суммы уплаченных налогов. Так, в частности, многие авторы-исследователи пытаются рассчитать экономические границы применения единого налога. Ибо единый налог - это все-таки альтернатива. И при ее реализации естественно всегда будет теплиться мысль - а может быть, выгоднее другая сторона альтернативы. По заключению многих исследователей, единый налог целесообразно применять только в том случае, если создается большая сумма добавленной стоимости. Если же эта сумма незначительная, то предприниматель при едином налоге платит налогов больше, чем без него. Выгода

возникает только в двух случаях - или при высокой трудоемкости производственной деятельности предпринимателя, или когда производственные расходы намного меньше выручки от реализации (т.е. при высокой рентабельности предпринимательства). Тяжело вообразить, что субъект малого бизнеса может позволить себе вид деятельности с высокой трудоемкостью (его хозрасчет этого не выдержит). Остается единый выход - повышать цены на свою продукцию. Итак, применение единого налога ориентирует на увеличение цен, т.е. снова возникает ситуация, когда система налогообложения заставляет добиваться роста рентабельности любой ценой.

Аналогичная ситуация характерна и для предпринимателя без права образования юридического лица. Если он будет платить своим наемным работникам заработную плату по максимуму, то и налоги на эту заработную плату окажутся максимальными. В этой ситуации выгоднее перейти к уплате единого налога. Если заработная плата наемных работников будет минимальной, то и начисления на нее окажутся меньшими. В этом случае выгоднее платить все налоги (вместо единого).

Пример расчета целесообразности перехода на единый налог. Для этого примем условное предприятие, и сопоставим суммы налогов, которые платятся им до перехода на единый налог, с соответствующими платежами в условиях применения этого налога. Анализ выполним в табл. 2.14. В неё мы внесем показатели двух субъектов - предприятия **А** и **Б**. Они отличаются друг от друга количеством созданной добавленной стоимости.

Предприятие **А** может отражать, например, условия деятельности торгового предприятия, которое работает с минимальной торговой наценкой - около 15 процентов, и получает незначительную прибыль. Поэтому сумма созданной добавленной стоимости у него минимальная. Предприятие **Б** имеет возможность получить более высокую прибыль. Следовательно, сумма добавленной стоимости у него выше. Это тоже может быть торговым предприятием, но таким, которое устанавливает торговую надбавку, по крайней мере, не менее 200 процентов. Именно по этим критериям можно сказать, что деятельность предприятия **А** более трудоемкая, чем **Б**. Во всем остальном - и по объему оборота, и по расходам на оплату труда, которые осуществляются за счет валовых расходов, предприятия идентичные.

Таблица 17.2.

**Показатели деятельности предприятий - юридических лиц,
которые принимают решение о переходе к уплате единого
налога (условные примеры)***

№ п/п.	Показатели		Предприятие	
			А	Б
1	Выручка от реализации за год (без НДС), тыс. грн		950,0	950,0
2	Материальные расходы на приобретение товаров, тыс. грн		812,0	400,0
3	Торговые издержки, связанные с реализацией товаров, тыс. грн		70,0	70,0
4	Взаимоотношения с бюджетом по НДС, тыс. грн	налоговое обязательство	190,0	190,0
5		налоговый кредит	162,4	80,0
6		НДС в бюджет	27,6	110,0
7	Прибыль предприятия: (строка 1 - (строка 2 + строка 3)), тыс. грн		68,0	480,0
8	Налог на прибыль: (строка 7 × 30 : 100), тыс. грн		20,4	144,0
9	Расходы на заработную плату, тыс. грн		12,0	12,0
10	Среднесписочная численность работников, чел.		10	10
11	Ставки других налогов и сборов, значения которых изменяются при переходе на единый налог	в Государственный инновационный фонд, %	1,0	1,0
12		в Фонд социального страхования, %	4,0	4,0
13		дорожный сбор, %	0,6	0,6
14		коммунальный налог, грн	1,7	1,7
15		Пенсионный фонд, %	32,0	32,0
16		в Фонд занятости, %	1,5	1,5
17		в Государственный инновационный фонд, %	9,5	9,5
18	Налоги, уплаченные по ставкам, указанным в строках 11-16, тыс. грн	в Фонд социального страхования, %	0,48	0,48
19		дорожный сбор	5,7	5,7
20		коммунальный налог	0,2	0,2
21		в Пенсионный фонд	3,84	3,84
22		в Фонд занятости	0,18	0,18
23		Итого сумма налогов, значение которых изменится при едином налоге, тыс. грн		67,9

*Показатели деятельности предприятия приведены, исходя из условий налогообложения, которые действовали в год введения Указа.

Таблица 17.3.

**Характеристика изменений налогового воздействия, которое
возникает при использовании единого налога
плательщиком - юридическим лицом**

№ п/п.	Наименование налога (по перечню, который изменяется при переходе на единый налог)	Уплата налогов при использовании модели налогообложения					
		без единого налога		с применением единого налога по ставке, %			
				6		10	
		А	Б	А	Б	А	Б
1	НДС	27,6	110,0	27,6	110,0	-	-
2	Налог на прибыль	20,4	144,0	-	-	-	-
3	В Государственный инновационный фонд	9,5	9,5	-	-	-	-
4	В фонд обязательного социального страхования	0,48	0,48	-	-	-	-
5	Дорожный сбор	5,7	5,7	-	-	-	-
6	Коммунальный налог	0,2	0,2	-	-	-	-
7	В Пенсионный фонд	3,84	3,84	-	-	-	-
8	В Фонд занятости	0,18	0,18	-	-	-	-
9	Единый налог ($950 \times (C_{ЕН} \div 100)$)	-	-	57,0	57,0	95,0	95,0
10	Вместе	67,9	273,9	84,6	167,	95,0	95,0

Примечание: выручка от реализации за год (без НДС) - 950 тыс. грн.

В табл. 17.2 показаны объемы налоговых платежей на двух предприятиях, которые имеют разные объемы добавленной стоимости, и которые не перешли на упрощенную систему налогообложения. А что же изменится, если эти предприятия перейдут на условия налогообложения единого налога? Расчеты сведем в табл. 17.3.

Проведенное исследование показывает, что если результат деятельности юридического лица имеет низкую рентабельность, то применение единого налога нецелесообразно. Более того, он вреден, поскольку налогообложение не уменьшается, а возрастает. Безусловно, можно предположить, что существует некий оптимальный показатель рентабельности производства, при котором

можно добиться наименьших налоговых платежей. Однако это положение оптимальности окажется неустойчивым, поскольку со снижением рентабельности (что целиком вероятно в условиях изменяющейся рыночной конъюнктуры) начнут возрастать производственные расходы.

В этой ситуации резко возрастает значение налогового планирования. Ведь только при этом виде финансово-экономической работы на предприятии становится возможным определить - при каких интервалах изменения рыночной конъюнктуры и снижения уровня рентабельности целесообразно пользоваться единым налогом.

14.5. Фиксированный налог и налог на промысел

Фиксированный налог

В определенном смысле, этот налог тоже представляет одну из форм упрощения системы налогообложения доходов физических лиц. В соответствии со статьей 14 Декрета о подоходном налоге с граждан, субъекты предпринимательской деятельности без права создания юридического лица имеют возможность избрать способ налогообложения своих доходов посредством уплаты фиксированного налога. Это право возникает только после приобретения патента плательщика единого патента.

Патент можно приобрести только при условиях, если:

- количество лиц, находящихся в трудовых отношениях с таким лицом, включая членов его семьи и принимающих участие в предпринимательской деятельности, не превышает пяти;
- валовой доход такого лица за последние 12 календарных месяцев не превышает семи тысяч не облагаемых налогами минимумов доходов граждан;
- гражданин осуществляет предпринимательскую деятельность по продаже товаров (услуг) на рынках и является плательщиком рыночного сбора. При этом доходы такого гражданина, получаемые от осуществления других видов предпринимательской деятельности, облагаются налогами в общем порядке.

Не разрешается применение фиксированного налога при торговле ликеро-водочными и табачными изделиями.

Размеры фиксированного налога устанавливаются соответствующим местным советом в зависимости от территориального расположения места торговли и не могут быть меньше 20 гривен и больше 100 гривен за календарный месяц.

Для получения патента на осуществление предпринимательской деятельности на всей территории Украины устанавливается плата в размере 100 гривен.

В случае, если налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность с использованием наемных работников или при участии в предпринимательской деятельности членов его семьи, размер фиксированного налога увеличивается на 50 процентов за каждое лицо. В этом случае плательщик фиксированного налога имеет право самостоятельно доплатить 50 процентов суммы установленного фиксированного налога из расчета на каждое дополнительное лицо.

Доходы гражданина, облагаемые фиксированным налогом, не включаются в состав его совокупного налогооблагаемого дохода по итогам отчетного года, а уплаченная сумма фиксированного налога является окончательной и не включается в перерасчет общих налоговых обязательств такого налогоплательщика или лиц, которые находятся с ним в трудовых отношениях, или членов его семьи, которые принимают участие в предпринимательской деятельности.

И плательщик фиксированного налога, и лица, которые находятся с ним в трудовых отношениях, а также члены его семьи, которые принимают участие в предпринимательской деятельности, освобождаются от уплаты начислений на фонд оплаты труда, отчислений и сборов на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования Украины, установленных в соответствии с Законом Украины "Об источниках финансирования дорожного хозяйства Украины" (1562-12), налога на промысел, сбора в Фонд социальной защиты населения, сбора на обязательное социальное страхование, сбора в Фонд Украины социальной защиты инвалидов.

Осуществление торговой деятельности в сфере розничной (мелкооптовой) торговли плательщиком фиксированного налога, а также лицами, которые находятся с ним в трудовых отношениях, или членами его семьи, которые принимают участие в такой деятельности, не нуждается в получении лицензии.

Патент выдается на срок от одного до двенадцати календарных месяцев по выбору плательщика фиксированного налога. В случае, если на протяжении срока действия патента соответствующим местным советом изменяется размер фиксированного налога, перерасчет его не осуществляется.

Налог на промысел.

Плательщиками налога на промысел являются граждане Украины, иностранные граждане и лица без гражданства (в дальнейшем - граждане), те, которые имеют, и те, которые не имеют постоянного места жительства в Украине, если они не зарегистрированы как субъекты предпринимательства и осуществляют несистематическую, не более четырех раз на протяжении календарного года, продажу продукции, переработанных и купленных товаров, вещей, товаров (в дальнейшем - товары).

Объектом налогообложения является суммарная стоимость товаров по рыночным ценам, которая отмечается гражданином в декларации, представленной в государственную налоговую инспекцию по району (городу) по месту проживания, а гражданином, который не имеет постоянного места жительства в Украине, - по месту продажи товаров.

Не декларируется и не облагается налогами продажа выращенных в личном подсобном хозяйстве, на приусадебном, дачном, садовом и огородном участках продукции растениеводства, скота, кроликов, нутрий, птицы (как в живом виде, так и продукции их забоя в сыром виде и в виде первичной переработки), продукции собственного пчеловодства.

Ставка налога на промысел устанавливается в размере 10 процентов указанной в декларации стоимости товаров, но не меньше размера одной минимальной заработной платы.

Налог на промысел платится в виде приобретения одноразового патента на торговлю, стоимость которого определяется на основании указанной плательщиком суммарной стоимости товаров и ставки налога. Минимальный срок действия одноразового патента - три, максимальный - семь календарных дней.

Граждане, которые продают товары, должны предъявлять по требованию должностных лиц государственных налоговых инспекций и органов внутренних дел одноразовые патенты.

В случае, если продажа товаров осуществляется на протяжении календарного года более четырех раз, такая деятельность считается систематической и обязывает граждан зарегистрироваться как субъекты предпринимательства соответственно действующему законодательству Украины.

Контрольные вопросы и задания:

1. В чем сущность упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов предпринимательства?
2. Опишите особенности применения налогообложения по методу уплаты фиксированного налога.
3. Опишите особенности применения налогообложения по методу уплаты единого налога.
4. Кто является плательщиком фиксированного и единого налогов?
5. Объекты налогообложения фиксированного и единого налогов.
6. Ставки фиксированного и единого налогов.
7. Налоговые льготы фиксированного и единого налогов.
8. Исчисление и уплата фиксированного и единого налогов.
9. Оптимизация применения упрощенных систем налогообложения.

15. Налоговое планирование

15.1. Общие положения

Налоговое планирование (особенно относительно предприятий) чаще всего является основным направлением деятельности консалтинговых компаний. Выполнение работ с использованием знаний этой темы рассматривается как коммерческая деятельность, поэтому вспомогательная литература по этой теме практически не издается, особенно в Украине. Тем не менее, необходимая информация все-таки существует. В данной теме рассматривается состав такой информации и описывается ее использование для налогообложения.

Многие из функций, которые выполняют финансисты предприятий, связаны с решением двух задач: как избежать

штрафов при уплате налогов, и уменьшить расходы предприятия на уплату налогов. К решению первой из них студенты оказываются подготовленными после изучения предыдущих тем курса, где изучается механизм важнейших налогов. В данной теме рассматриваются операции, направленные на выполнение второй задачи.

Сущность, субъекты и содержание налогового планирования.

На предприятиях, в учреждениях и организациях существует определенная категория работников, целью деятельности которых является определение суммы налоговых платежей, подлежащих уплате в очередной налоговый период. Именно эта деятельность и является налоговым планированием.

В зависимости от направления движения налоговых платежей необходимо различать и виды налогового планирования. Если планируются суммы налоговых платежей, которые предприятия должны уплатить в государственный и местные бюджеты, а также во внебюджетные фонды, то следует говорить о микроэкономическом налоговом планировании, т.е. о налоговом планировании на предприятии. Если же рассчитываются суммы налогов, которые должны поступить к этим бюджетам и фондам, то говорят о макроэкономическом налоговом планировании.

Отсюда можно вывести содержание макроэкономического налогового планирования. Им является разработка прогнозного плана поступления налоговых платежей в бюджеты и фонды в разрезе государства, отдельных его регионов, городов и районов, а также прогнозного плана налоговых платежей от каждого отдельного плательщика (или группы плательщиков). Целью макроэкономического налогового планирования является разработка мероприятий, которые обеспечивают поступление необходимых налоговых платежей в бюджеты и фонды. Субъектами такого планирования являются государственные органы, ответственные за формирование доходной части различных бюджетов. В первую очередь, это Министерство финансов, Министерство экономики, Государственная налоговая администрация. Кроме того, к этой деятельности привлекается и Государственное казначейство, которое формирует планы доходных частей бюджетов всех уровней.

Содержанием микроэкономического налогового планирования является определение суммы налогов, которую

отдельный плательщик должен внести в бюджет. Налоговое планирование на макроуровне - это составной элемент финансового планирования. Уплаченные налоги - это расходы предприятия. Поэтому субъект предпринимательства рассчитывает суммы прямых и косвенных налогов относительно конкретного соглашения или проекта в зависимости от разных правовых форм ее реализации. Таким образом оказывается, что, с точки зрения предпринимателя, налоговые платежи являются предпринимательскими расходами. И поскольку они являются расходами, то целью такого планирования является уменьшение этих расходов. Субъектами микроэкономического налогового планирования становятся налогоплательщики или лица, которые действуют по их поручению (консалтинговые и аудиторские фирмы, отдельные специалисты).

Предпосылки налогового планирования на предприятии.

У практических работников часто возникает вопрос - можно ли вообще осуществлять налоговое планирование на предприятии. На такой вопрос можно отвечать полностью положительно, так как существует целый ряд предпосылок к этому.

Во-первых, большинством нормативных документов (законами, положениями и т.п.) предусмотрены различные льготы и альтернативные методы ведения бухгалтерского учета тех или иных расходов, что позволяет уменьшить налоговые обязательства. Чаще всего законодательство предусматривает всевозможные налоговые льготы для плательщиков, которые имеют или определенный юридический статус, или определенное место регистрации, или определенную организационно-правовую форму деятельности. Искусство налогового планирования сводится к созданию таких организационных изменений на предприятии, при достижении которых у предприятия появляется возможность применения льготного налогообложения.

Во-вторых, в украинском законодательстве существуют коллизии и недоработки нормативных законодательных актов. Они проявляются в том, что разные нормативные документы по-разному разъясняют механизм одного и того же налога. И плательщики выбирают такое из толкований, которое для них является более удобным. Такое направление налогового планирования позволяет в дальнейшем довольно успешно возражать на претензии налоговых

органов, высказанные в судебном порядке по поводу налоговой политики плательщиков.

Пользуясь такими предпосылками, предприятия осуществляют или оптимизацию, или минимизацию налогообложения.

В практической деятельности очень важно определить, насколько глубоко необходимо проводить налоговое планирование на предприятии, т.е. как далеко должны идти усилия предприятий по сокращению налогов. В этом понимании применяются два срока - оптимизация и минимизация налогов.

Большинством практических работников признается, что оптимизация проводится для максимального законного снижения налогов. Однако содержание термина «максимальное законное снижение налогов» имеет двойное толкование. Если это снижение осуществляется на основе действующих налоговых льгот, то усилия действительно должны быть направлены на минимизацию. Если же минимизация осуществляется на основе коллизий нормативных документов, то здесь предприятию легко переступить черту дозволенности. Применение такого способа в больших масштабах может вызвать противодействие всего государственного аппарата против отдельного субъекта хозяйствования. Это сделает невозможной дальнейшую деятельность плательщика.

Важной предпосылкой налогового планирования является также и его эффективность. Дело в том, что расходы на глубокое и всестороннее налоговое планирование очень существенны. Поэтому необходимо соотносить расходы на его проведение с экономией налоговых платежей.

Начальной стадией налогового планирования является измерение финансового давления, которое действующая налоговая система оказывает на экономику предприятия. При этом, чем большим оказывается такое налоговое давление, тем скорее необходимо принимать меры по усовершенствованию налогового планирования на предприятии.

15.2. Механизм налогового планирования на предприятии

Налоговое планирование на предприятии начинается с поиска хозяйственных операций, при которых можно применить право на налоговые льготы. Если по этому критерию классифицировать все

хозяйственные операции, то их можно объединить в следующие две группы: льготы налогообложения внутреннего и, соответственно, внешнего характера.

Льготы внутреннего характера - это льготы, прямо и непосредственно предусмотренные налоговым законодательством. Они могут быть применены предприятием в рамках тех организационных форм, в которых осуществляется его деятельность.

Льготы внешнего характера будут возникать, если организационные формы деятельности предприятия станут изменяться таким образом, что у него появится право использовать законные льготы. В силу этого разграничивают внутреннее налоговое планирование и, соответственно, внешнее налоговое планирование.

Внутреннее налоговое планирование осуществляется в следующей последовательности. Начальным этапом становится изучение налоговых льгот, предоставляемых налоговым законодательством и право на которые может быть использовано плательщиком. При этом для каждого из налогов, занимающего наибольший объем платежей, целесообразно составлять постоянно обновляемый реестр таких льгот.

Следующим этапом должен быть выбор и обоснование учетной политики предприятия. Такая работа выполняется один раз за финансовый год. Примерами выбора такой учетной политики могут быть:

а) применение ускоренной амортизации;

б) выбор метода оценки стоимости материальных запасов в незавершенном производстве, на составе готовой продукции, переданных для реализации (например, ФИФА, ЛФО, цены продаж и т.д.). Меры, которые отвечают этим примерам, разрешат повлиять на валовые расходы и повлиять на величину налогового обязательства по налогу на прибыль.

Далее необходима разработка контрактных схем осуществления хозяйственных операций. Польза от существования таких схем в том, что налоговое законодательство может вводить повышенные ставки для определенных операций. Таким образом, деятельность предприятия должна осуществляться таким образом, чтобы хозяйственные действия не попадали под определение некоторых операций, для которых действуют повышенные ставки.

При этом важно также разрабатывать график поступления и расходов финансовых и товарных потоков. Это позволит оптимизировать налоговый режим при осуществлении конкретного соглашения.

Внешнее планирование включает следующие этапы. Во-первых, производится выбор места регистрации (территории юрисдикции). В определенных местах, т.е. на определенных территориях, размер налоговых ставок может быть намного меньший, чем в других. Такой территорией не обязательно должна быть оффшорная зона. Иногда достаточно и свободной экономической зоны.

Во-вторых, желательно оптимизировать состав основателей и доли акционерного капитала каждого из них. Участие иностранного капитала разрешает использовать льготы, которые введены для предприятий с иностранными инвестициями. Важно также определить степень участия государственного имущества. Так, например, если в уставном фонде предприятия государству принадлежит больше 25 процентов, то это может ограничить возможность привлечения больших иностранных кредитов.

В зависимости от мер по организации налогового планирования, его принято разделять на текущее и стратегическое налоговое планирование.

Текущее включает следующие работы:

- еженедельный мониторинг нормативных правовых актов и комментариев специалистов;
- составление прогнозов налоговых отношений с бюджетами, которые возникают при осуществлении текущих планируемых соглашений;
- составление баланса движения средств с учетом возникновения налоговых обязательств;
- исследование возможности и прогноз причин резких изменений от запланированных показателей, которые могут быть вызваны изменениями в налоговом законодательстве.

Для выполнения текущего налогового планирования понадобятся:

1. экспертные правовые системы, которые должны возобновляться не реже одного раза в месяц;

2. базы данных по налоговой тематике, которые можно сформировать самостоятельно, используя: а) источники из средств массовой информации; б) Интернет; в) ответы на запросы в Государственную налоговую администрацию Украины, Министерство финансов Украины и т.п.; г) специальную литературу.

3. Консультации экспертов консалтинговых компаний (по мере необходимости).

Стратегическое налоговое планирование содержит следующие этапы и работы:

- обязательный обзор проектных пакетов нормативных правовых актов и прогноз возможного развития событий;
- обзор и прогноз практики делового обращения и судебного толкования норм налогового законодательства;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации, в том числе при наступлении форс-мажорных обстоятельств;
- разработка вариантов схем управления финансовыми, документарными и товарными потоками, при которых возникает право на использование налоговых льгот;
- составление баланса движения налоговых, финансовых и коммерческих обязательств организации;
- оценка рисков разных программ действий, проработка вариантов возможных причин резких отклонений от расчетных показателей деятельности предприятия;
- разработка прогноза эффективности применяемых мероприятий.

Макроэкономическое налоговое планирование.

Результатом макроэкономического налогового планирования является разработка плана доходной части государственного и местного бюджетов, а также разных внебюджетных фондов. От этого планирования зависит результативность кассового исполнения указанных бюджетов, а именно, процесса сбора и аккумулирования налогов, собрания и других платежей к бюджетам, а также процесса финансирования расходов бюджетными организациями и учреждениями. Органом, управляющим кассовым исполнением бюджетов, является Государственное казначейство Украины.

Налоговое планирование осуществляется на базе предварительно составленного документа «Основные прогнозные макроэкономические показатели экономического и социального развития Украины на очередной бюджетный год». Он содержит следующие плановые показатели: объем валового внутреннего продукта, национальный доход, сводный баланс финансовых ресурсов, баланс доходов и расходов населения, платежный баланс, валютный план. Его разрабатывают ведущие экономические министерства и ведомства, в том числе Государственная налоговая администрация Украины. Этот документ используют министерства и ведомства, а также органы местного самоуправления.

Министерства и ведомства разрабатывают ведомственные прогнозы налоговых поступлений с детализацией вплоть до каждого плательщика.

Органы местного самоуправления составляют аналогичные прогнозы, но в разрезе отдельного региона (т.е. с детализацией каждого плательщика, относящегося к определенному органу самоуправления).

Ведомости о прогнозных платежах от каждого плательщика направляются в органы Государственного казначейства Украины. Они группируются по территориальному признаку. Таким образом решаются две практические задачи. Во-первых, каждый плательщик прикрепляется к определенному уполномоченному банку, через который будут осуществляться налоговые платежи. Так разрабатываются списки налогоплательщиков, которые будут осуществлять платежи в бюджет через определенные уполномоченные банки, а также плановые объемы налоговых платежей от этих плательщиков. Во-вторых, территориальные органы Государственного казначейства Украины разрабатывают прогнозы налоговых поступлений по территории.

Контрольные вопросы и задания:

1. Сущность и содержание налогового планирования.
2. Общность и расхождения макро- и микроэкономического налогового планирования.
3. Чем определяется возможность и необходимость налогового планирования на предприятии?

4. Опишите механизм налогового планирования на предприятии.

5. Объясните сроки: внутреннее и внешнее, тактическое и стратегическое налоговое планирование на предприятиях.

5. Опишите механизм и основные этапы макроэкономического налогового планирования.

16. Оффшорный механизм как способ уменьшения налоговых платежей

16.1. Понятие и сущность оффшорного механизма

Особенностью современного периода развития мирового хозяйства является совершенно не одинаковый уровень налогового бремени в различных странах мира. Данный показатель особенно высокий в экономически развитых государствах (например, в США, Германии, Японии, Великобритании, Франции, Италии налог на прибыль корпораций в некоторых случаях достигает 40-50 процентов). В то же время, во многих странах этот показатель намного ниже, а иногда и практически отсутствует. Дело в том, что в любой стране может существовать вид деятельности, которому присущ режим наибольшего налогового благоприятствования, обусловленный спецификой национальной экономики. Более того, системы государственного регулирования экономики многих стран предусматривают льготный, практически отсутствующий режим налогообложения.

Это побуждает предпринимателей организовывать свою хозяйственную деятельность именно на таких территориях с упрощенной налоговой юрисдикцией.

Такие страны, сориентированные на создание упрощенной налоговой системы, называют «налоговыми приютами» или «налоговыми гаванями». Именно сюда иностранные компании вкладывают капитал, осуществляя свою финансовую деятельность.

Наряду с понятием «налоговый приют» применяется термин «налоговый оазис». Именно так называется отдельная территория, которая располагается в пределах одной страны, на которой постоянно или временно действуют налоговые льготы. К ним можно отнести свободные экономические зоны (порты, зоны свободного предпринимательства и т.д.). В них действует особый

режим уплаты налогов, который стимулирует привлечение иностранных инвестиций и предпринимательскую деятельность.

Некоторые экономисты разделяют оффшорные государства на две категории. К первой относятся некоторые развивающиеся страны, где сознательно проводят политику льготного налогообложения с целью привлечения иностранных капиталов. Вторая категория стран характеризуется тем, что льготы в налогообложении возникают там относительно некоторых видов доходов, и они обусловлены особенностями внутреннего законодательства.

Среди налоговых приютов можно выделить страны с особенно низким экономическим потенциалом. В борьбе за иностранные инвестиции они устанавливают или слишком малые ставки налогов, или совсем их не взимают. Такие государства формируют свои финансовые поступления преимущественно благодаря доходам, получаемым от предоставления налогового содействия нерезидентам. Большинство из них - это островные государства (Багамские и Каймановы острова и др.). Именно их географическая особенность и дала название данному явлению (англ. off-shore - на расстоянии от берега, за границей).

Понятие «оффшор» впервые начали использовать средства массовой информации восточного побережья США в середине прошлого столетия. Именно тогда журналисты начали обсуждать явление отклонения от правительственного контроля путем перемещения географического места деятельности. Именно на это была сориентирована американская компания, которая переместила свою активность из зоны, контролируемой налоговыми органами США, в зоны с благоприятным налоговым климатом. Именно поэтому много экономистов считают, что термин «оффшор» - это понятие не юридическое, а скорее экономико-географическое, поэтому искусство использования оффшорного механизма заключается в умении переместить органы управления предпринимательской деятельностью на территорию, которая имеет иностранную налоговую юрисдикцию.

Условия функционирования и виды оффшорных юрисдикций

Законодательством большинства стран, которые стремятся ввести на своей территории механизм оффшора, как правило, предусматривается, что зарегистрированные на их территории субъекты предпринимательства имеют право на уплату налогов по

льготным ставкам, если не осуществляется хозяйственная деятельность на данной территории и не используются местные ресурсы. Оффшор может быть использован только в случае юридического перенесения предмета и объекта налогообложения из национальной территории, которая имеет более высокий уровень налогообложения, на зарубежную территорию с более низким уровнем налогообложения.

Механизм оффшора заключается в том, что национальный субъект предпринимательства осуществляет деятельность на территории своего государства. Здесь находятся его офисы с персоналом, производственные площади и другие места осуществления деятельности. Однако органы управления этой деятельностью выделяются в отдельное самостоятельное юридическое лицо, располагающееся на территории другого государства в качестве иностранного резидента. В таких условиях национальный субъект предпринимательства получает статус иностранного резидента. Что это дает национальному предпринимателю? Рассмотрим преимущества на примере оффшорной операции. Она выполняется посредством осуществления двух последовательных сделок (рис. 16.1).

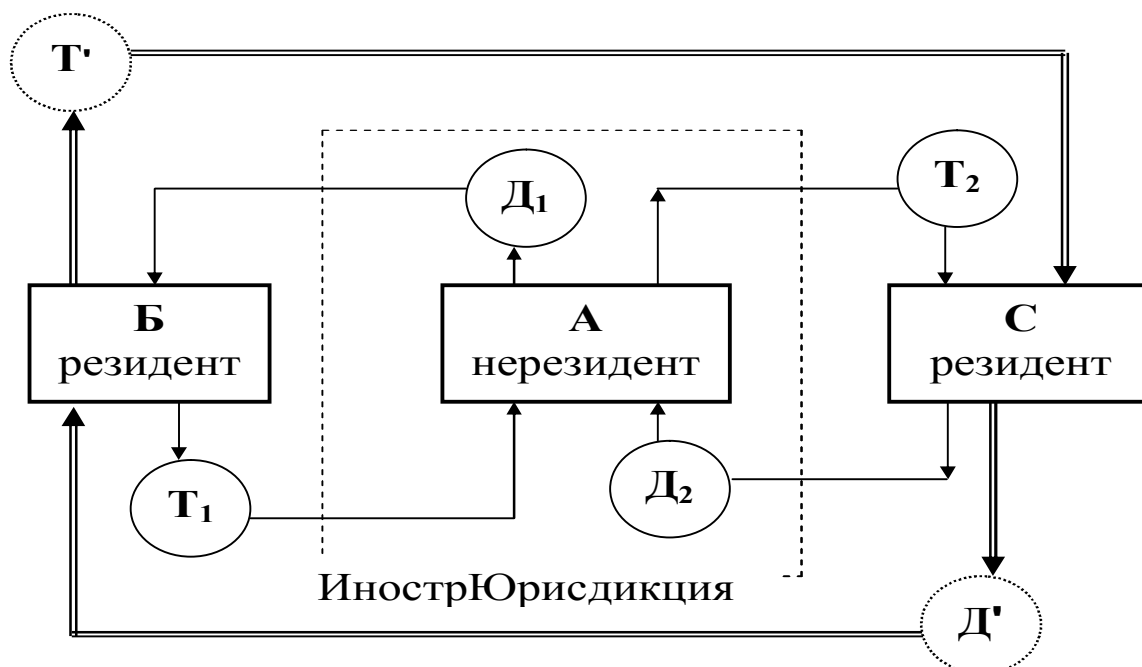


Рисунок 16.1. Схема осуществления оффшорной деятельности

Сделка 1. Покупателем в ней выступает национальный предприниматель, имеющий статус иностранного резидента, т.е.

нерезидент (лицо А), а продавцом - другой национальный предприниматель, этого статуса не имеющий (лицо Б), т.е. резидент для Украины.

Сделка 2. Продавцом становится нерезидент (снова А), а покупателем - резидент (лицо С) на территории Украины.

При выполнении первой сделки у лица А возникают расходы в размере суммы D_1 , уплаченной лицу Б. Однако эти расходы фиксируются не по национальной территории, а по месту регистрации А, т.е. в иностранном государстве. При выполнении второй сделки у лица А возникает доход в размере суммы D_2 , которая уплачена ему лицом С. Однако этот доход снова же фиксируется не по национальной территории, а по месту регистрации А, т.е. в иностранном государстве. В результате у лица А возникает прибыль в размере $(D_2 - D_1)$, которая зафиксирована на территории иностранного государства с определенными налоговыми льготами.

Если бы продажа товара осуществлялась без оффшорной схемы, то резидент С получил бы непосредственно от резидента Б товар Т' и уплатил бы сумму D' .

Способы превращения страны в оффшорную зону:

- 1) полное исключение налогов;
- 2) установление фиксированной годовой налоговой платы;
- 3) установление низких налоговых ставок;
- 4) установление фиксированной платы за регистрацию компании при отсутствии налогов;
- 5) введение других особых условий при отсутствии налогов (например, плата за открытие банковского счета) и др.

Вместе с тем, существуют определенные условия осуществления деятельности на территории иностранной льготной налоговой юрисдикции. Если любое из этих условий невозможно будет соблюсти, то деятельность в такой оффшорной зоне теряет всякую привлекательность. Такими условиями являются:

- соблюдение банковской и коммерческой тайны;
- отсутствие соглашений с другими странами о предоставлении информации;
- либеральные условия валютного контроля (отсутствие налога на вывоз доходов, отсутствие ограничения на ввоз и вывоз валюты);

- политическая стабильность. В частности, Украина, отдельные африканские государства, Пакистан, Ливан и т.д. создают налоговые приюты и оазисы. Однако проявление внутринациональных и внутривнутриполитических конфликтов, а иногда и открытые военные действия сдерживают развитие и существование зон;

- гарантии безопасности и эффективности предпринимательства.

Кроме того, привлекательными для иностранных инвесторов являются следующие особенности оффшорных зон: налог на прибыль отсутствует или незначительный, процедура регистрации максимально упрощена, процедура управления фирмой предельно упрощена и чаще всего условна, нарушение налогового и таможенного законодательства не считается преступлением.

В данное время сложился определенный состав хозяйственных операций, который целесообразно осуществлять в рамках оффшорных компаний. Как правило, это перечисление за границу реальных средств, замаскированных под реальные проценты, дивиденды, лизинговые платежи, страховые премии, вознаграждения за выполненные услуги, комиссионные, роялти и т.д. В связи с этим необходимо обратить внимание еще на одну особенность оффшорного механизма. Между странами, где используется этот механизм, существуют соглашения о предотвращении двойного налогообложения, поэтому удержание налогов из перечисленных платежей не осуществляется.

Мощным импульсом к расширению оффшоров стало создание транснациональных корпораций. Их существование допускает наличие международной сети производственных и сбытовых филиалов. Такая сеть является средой и механизмом для перенесения прибыли в страны с меньшим налоговым бременем. Проведение внутрифирменных операций предприятиями, являющимися составной частью сети заграничных филиалов и дочерних фирм, открывает дальнейшие возможности для расширения оффшорной деятельности.

В зависимости от назначения, выделяются следующие типы оффшорных компаний:

Компании холдингового типа: оперативно-холдинговые компании, инвестиционные компании, компании по владению

недвижимостью, судами, объектами интеллектуальной собственности.

Посреднический: экспортно-импортные фирмы, закупочные и дистрибьюторские фирмы.

Компании финансового профиля: оффшорные банки, финансовые посреднические компании, страховые компании.

16.2. Национальное налоговое регулирование деятельности по использованию оффшорного механизма

Широкое использование механизма оффшора лишает много стран мира огромных налоговых поступлений. Наконец, все эти деньги накапливаются в оффшорах, чтобы потом возвратиться в страну происхождения как иностранные инвестиции с претензией на предоставление налоговых льгот. В таких случаях возникают двойные потери для бюджета: во-первых, национальные доходы практически переводятся за границу без налоговых компенсаций, и, во-вторых, по возвращении не платятся налоги на использование инвестиций.

Государственной налоговой администрацией Украины проведен выборочный анализ потерь бюджета, в результате которого установлено, что во втором полугодии 2004 года только по операциям с пятью оффшорными зонами (Ирландия, Кипр, Антильские острова, Сингапур, Виргинские острова) в виде налога на прибыль недополучено 6 443 000 долл. США. Кроме того, в результате проведенных в 2004 году государственными налоговыми органами проверок, было установлено 692 субъекта внешнеэкономической деятельности, которые осуществляют операции через оффшорные зоны. Такие субъекты имеются в каждом регионе страны. Наибольшее их количество в Днепропетровской области - 151 и в городе Киеве - 136.

В промышленно развитых странах мира применяются разные способы борьбы с последствиями, которые возникают при широком использовании оффшорного механизма. В арсенале этих мер разные методы - и политические, и юридические, и экономические. В том числе - создание негативного общественного мнения о фирмах, которые действуют в международных оффшорных зонах. Им отвечают отказом в предоставлении таможенных льгот, дешевых кредитов или предоставлении государственной

поддержки. Чаще всего у них требуют декларации о легальности иностранных инвестиций.

Во многих случаях государства распространяют свою налоговую юрисдикцию за границы страны. Это осуществляется путем налогообложения операций вывоза капитала, а также лицензированием операций движения капитала и т.д. На территории самых государств создаются собственные налоговые оазисы и центры (оффшорная банковская зона в Нью-Йорке, оффшорные зоны в Лондоне, Париже, Франкфурте-на-Майне, Монреале). Во многих странах применяется развернутая система налогообложения национальных инвестиций.

Украина также предпринимает соответствующие шаги. В государстве не запрещаются операции в оффшорных зонах, однако определенные налоговые ограничения на эти операции вводятся. Например, Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» предусмотрено, что если резидент оплачивает товар (услугу) в пользу нерезидента, который расположен в оффшорной зоне, то расходы налогоплательщиков на оплату стоимости таких товаров (услуг) включаются в состав их валовых расходов в сумме, которая составляет 85 процентов от этой уплаченной стоимости. При этом закон предусматривает ежегодную публикацию перечня оффшорных зон. Так, например, к началу 2002 года этот перечень для Украины имел следующий вид:

- на Британских зависимых территориях - острова Гернси, Джерси, Мен, Олдерни;
- Ближний Восток (Бахрейн);
- Центральная Америка (Белиз, Панама);
- Европа (Андорра, Гибралтар, Монако);
- Карибский регион (Багамские острова, Барбадос, Виргинские острова, Гренада, Содружество Доминики). Например, Антильские острова являются общепризнанным налоговым раем. Здесь практически отсутствуют налоги, а ведомости об основателях и финансовых операциях строго конфиденциальные. На Багамских островах не удерживается подоходный налог, отсутствует налог на прибыль от операций по продаже товаров, не облагаются налогом доходы с наследства и дарений;
- Африка (Либерия, Сейшельские острова). В частности, в Объединенных Арабских Эмиратах не существует налогов, они

являются финансовым центром и базой для осуществления ближневосточных финансовых соглашений;

- Тихоокеанский регион (Вануату, Маршалские острова, Острова Кука, Самоа);
- Южная Азия (Мальдивская Республика).

Контрольные вопросы и задания:

1. Сущность оффшорного механизма.
2. Налоговые приюты, налоговые гавани и налоговый оазис: общность и различие.
3. Виды и категории оффшорных государств.
4. Условия функционирования оффшорных юрисдикций.
5. Виды оффшорных юрисдикций.
6. Способы превращения территории в оффшорную зону.
7. Предпосылки и наиболее типичные условия осуществления хозяйственных операций в оффшорных зонах.
8. Международный и украинский опыт национального налогового регулирования деятельности в оффшорных зонах.

17. Уклонение от налогов

17.1. Классификация лиц, которые допускают налоговые нарушения

В зависимости от причины возникновения налоговых нарушений (т.е. возникновения факта неполной уплаты налога) всех налогоплательщиков, которые допустили возникновение недоимки, можно разделить на следующие группы.

- пассивно законопослушные - они допускают недоимки по ошибке, дорожат репутацией, быстро платят долги;
- активно законопослушные - допускают задолженность по правовым причинам, доказывают перед налоговой инспекцией свою правоту;
- бесспорные - имеют средства на счетах, допускают сокрытие доходов;
- скрытые - не имеют средств на счетах, однако, скрывая свою деятельность, не сокращают собственных нужд. Как правило, они используют двойную бухгалтерию. Область деятельности, где это легче всего сделать - торговля, так как здесь относительно меньше

хозяйственных операций (в сравнении например с перерабатывающей промышленностью). Так, чтобы сокрыть доход в машиностроении необходимо сокрыть поступление сырья, комплектующих и т.п. А это уже сложнее, так как номенклатура компонентов производства намного больше, чем номенклатура продаваемой продукции;

- **безнадежные** - это такие, которые существуют формально, не имеют средств, не осуществляют деятельность;

- **фиктивные субъекты** - они создаются специально для осуществления деятельности по сокрытию доходов и неуплате налогов. Их деятельность можно классифицировать как злостное уклонение от налогов. Такие субъекты создаются, как правило, для выполнения одной или нескольких хозяйственных операций, в результате которых они получают денежную наличность в очень больших суммах. Эти суммы присваиваются, и такие субъекты исчезают с деньгами. Разыскать таких лиц бывает очень сложно, поскольку по тому юридическому адресу, по которому эти субъекты зарегистрировались, они не расположены.

Существуют разные способы образования таких субъектов. Как правило, они создаются по фиктивным (т.е. поддельным) паспортам. Могут использоваться также похищенные паспорта или иные документы, полученные у законопослушных граждан обманным путем. В последние годы в качестве основателя используется реальное физическое лицо, на которое возлагается обязанность номинального руководства фиктивной фирмой, ибо такое реальное лицо не имеет никакого имущества и не в состоянии погасить долги предприятия своими средствами. Фактически руководство такой фирмой осуществляют «скрытые» лица, о которых номинальный руководитель даже ничего не знает. Номинальный руководитель не может отвечать своим имуществом за ущерб, который возник по воле «скрытых» лиц.

17.2. Виды налоговых нарушений

Огромное количество разных видов налоговых нарушений сводится к тому, что налогоплательщики выполняют действия, имеющие одну (или несколько) определенных целей. Таким образом, по признаку «цель выполнения действий по уклонению от

уплаты налогов», существующие виды налоговых нарушений можно классифицировать на следующие виды.

- 1) сокрытие полученных доходов;
- 2) завышение понесенных расходов;
- 3) использование необоснованных льгот;
- 4) использование противоречий в налоговом законодательстве.

В зависимости от способа достижения одной из этих целей, существуют те или иные виды налоговых правонарушений. Предлагаем самостоятельно сгруппировать по этим четырем целям следующие существующие на практике виды способы уклонения от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей:

- незаконное сокрытие доходов, полученных предприятиями и физическими лицами;
- искажение или завышение расходов на производство;
- оформление фиктивных документов на покупку продукции;
- оформление фиктивного приобретения оборудования, продукции через фиктивные фирмы для того, чтобы безналичные денежные средства перевести в денежную наличность;
- использование ссудных счетов коммерческих банков для неуплаты налогов;
- незаконное использование льгот, предоставленных при налогообложении;
- искажение данных при заполнении и представлении отчетности по расчетам и уплате налогов, сборов и других обязательных платежей;
- легальное уклонение от налогообложения путем использования противоречий в правовом законодательстве Украины.

В зависимости от степени квалификации лица, разрабатывающего схемы уклонения от налогообложения, а также в зависимости от сложности выявления факта уклонения (т.е. трудоемкости действий налоговых инспекций), все существующие ныне реальные способы налоговых уклонений можно классифицировать таким образом:

- 1) несоблюдение требований бухгалтерского и налогового учета, т.е. искажение регистров бухгалтерского и налогового

учета. В основе таких нарушений - ведение предприятием двойной бухгалтерии. В одной из них ведется учет реальных хозяйственных операций, но отчетность по ней скрывается от фискальных органов. Открытой является бухгалтерия, в которой показываются не все хозяйственные операции, а только некоторые из осуществлявшихся. Это самый примитивный способ уклонения. Он не требует никаких специальных теоретических знаний или практических навыков, никаких специальных требований к квалификации исполнителей. Применяется более часто, чем другие способы уклонения. Однако и легче всего выявляется факт нарушения;

2) операции перевода безналичных средств в денежную наличность путем привлечения услуг фиктивных фирм. Он требует специальных знаний исполнителей. Способ борьбы с такими нарушениями - проведение встречных проверок. Такие действия по уклонению следует считать криминальными, поскольку они связаны с утаиванием огромных денежных средств. Как правило, такими налоговыми расследованиями занимается налоговая милиция;

3) операции легального уклонения от налогообложения. Требуется очень высокая квалификация исполнителей. Для того, чтобы работники налоговых органов сумели доказать факт нарушения, они сами должны иметь высокую квалификацию.

17.3. Характерные способы уклонения от налогообложения

Для сокрытия доходов нарушители не отображают в учете и отчетности выручку, т.е. скрываются получения денежной наличности. При данном методе сокрытия доходов используются разные варианты.

Например, руководители предприятия могут заключать договоры (контракты) не на весь объем работ, а только на какую-то его часть. Разница между общей стоимостью работ (товаров, услуг) и частью, которая отображается в учете и отчетности, остается в распоряжении исполнителей без учета налогообложения данной разности.

В некоторых случаях для уклонения от налогообложения используется помощь посреднической организации (рис. 17.1). Суть этого способа заключается в том, что предприятие-посредник заключает с предприятием-изготовителем продукции (работ, услуг)

договор на определенную сумму. При этом количество получаемой продукции не указывается. При устных переговорах стоимость единицы обсуждается, но в договор посредника и поставщика эта сумма не включается. В нем отражается только общая сумма поставки.

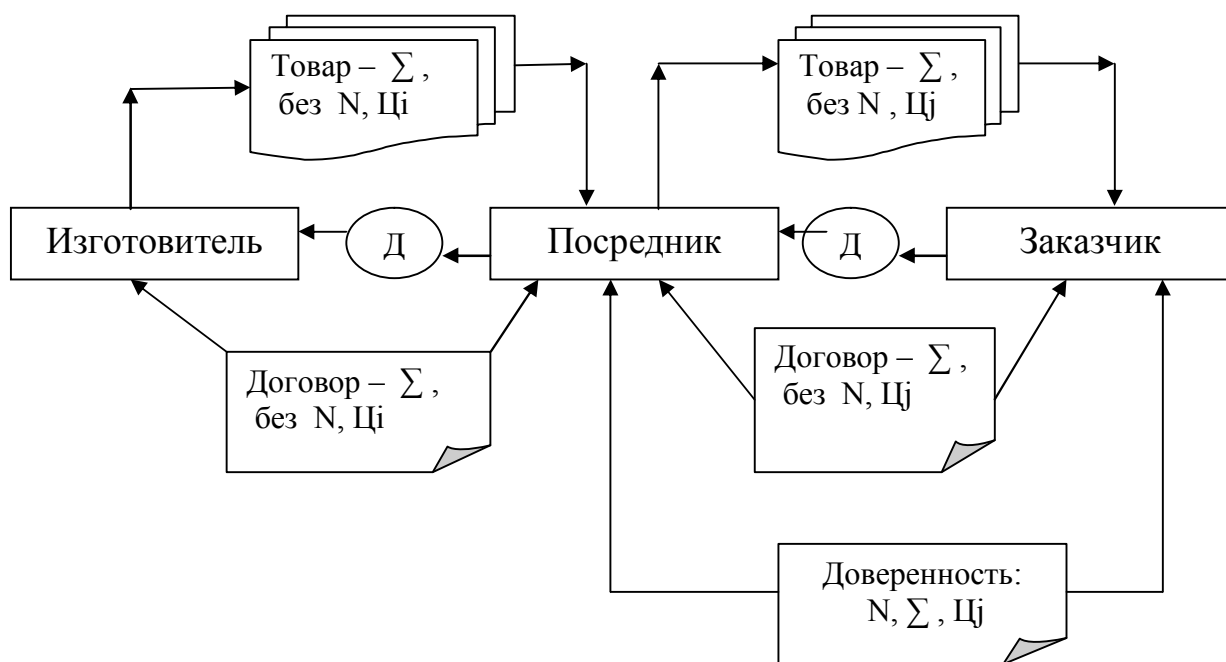


Рисунок 17.1. Схема уклонения от налогообложения с помощью предприятия-посредника

После этого посредник заключает договор с предприятием-заказчиком, являющимся конечным потребителем продукции. Договор конечного потребления составляется на ту же сумму, что и договор посредника с поставщиком, но цена товара за единицу продукции большая, чем было оговорено с предприятием-изготовителем. Общее между всеми указанными договорами то, что общая сумма поставки одинакова.

Далее предприятие-посредник перечисляет денежные средства предприятию-изготовителю в день получения этой суммы на расчетный счет от предприятия-заказчика. В качестве документа, которым фиксируется реальное количество товара, полученного предприятием-посредником от изготовителя, является письмо-доверенность, которое подписывается обеими сторонами. Но этот документ не является фискальным, поэтому при налогообложении оказывается не учтенным и количество товара, которое отражается

в договоре, фактически составляемым между предприятием-заказчиком и посредником.

Таким образом, заказчики получают у изготовителя необходимое количество товара, а разницу в количественном выражении за наличный расчет предприятие-посредник продает предприятию, заинтересованному в этом товаре.

Другим из видов действий, выполняемых с целью уклонения от налогообложения, является получение продукции в счет погашения задолженности. Так, например, предприятие (скажем, фирма **Омега**) скрывает доходы, полученные от производственно-хозяйственной деятельности, отображая их как долг перед другим предприятием (например, фирмой **Альфа**) или взаиморасчетов. При этом в бухгалтерской документации показывается, что доход, полученный **Омегой**, перечислен на **Альфу** в порядке погашения задолженности **Омеги** перед **Альфой**. Однако этот способ также основан на искажении бухгалтерской документации, поскольку необходимость уплатить налог с дохода перекладывается на **Альфу**. Чтобы этого не делать, **Альфе** необходимо скрыть поступление денег (или доходов), полученных от **Сигмы**.

Одним из видов действий по уклонению от налогообложения является открытие лицевых счетов для физических лиц. Механизм в том, что для сокрытия доходов используются лицевые счета, специально для этого открытые для работников предприятия. На эти счета перечисляются суммы в оплату за реализованную продукцию (работу, услуги). Деньги перечисляются или по факту поступления денег на расчетный счет предприятия-продавца, или заказчик (по предыдущей договоренности) переводит деньги на лицевой счет физического лица. При этом оплата даже не показывается на расчетном счете предприятия-продавца.

Одним из механизмов уклонения от уплаты является открытие нескольких расчетных счетов в коммерческих банках. Некоторые предприятия стараются использовать свои преимущества от владения несколькими расчетными счетами в разных банках для сокрытия полученных доходов. С этой целью на одном расчетном счету отображаются суммы для налогообложения, на другие - операции, которые скрываются от налогообложения. Для того чтобы это сделать, предприятие должно скрыть от налоговых органов сведения о своих расчетных счетах. В основе такого нарушения - несоблюдение предприятием норм

бухгалтерского учета, поскольку сведения о каждом открытом счете должны быть переданы в налоговую инспекцию.

Механизмом уклонения от налогообложения является, как было сказано выше, сотрудничество с фиктивными фирмами. Спектр операций с такими фирмами весьма разнообразен. Для сокрытия полученных доходов в некоторых случаях используются фиктивные предприятия-соисполнители. На их расчетный счет перечисляется часть или полная сумма, полученная от якобы реализованной продукции (работ, услуг).

Одной из форм работы с фиктивными фирмами является перечисление на их расчетный счет сумм, которые называют «пеня и неустойки за невыполнение условий договора (контракта)». Для реализации этого способа уклонения от налогообложения оформляются фиктивные договоры (контракты).

Довольно распространенным механизмом уклонения от уплаты налогов (сборов) является необоснованное увеличение расходов на производство продукции (работ, услуг). Одним из таких способов можно считать завышение сумм понесенных расходов. Для этого используется составление фиктивного документа на использование товарно-материальных ценностей, которые, якобы, израсходованы на производство продукции (работ, услуг). Такой способ используется, как правило, для операций перевода безналичных денег в денежную наличность. Данные расходы компенсируются денежной наличностью путем получения денег с расчетного счета.

Нарушение в налоговой отчетности как способ уклонения от налогообложения. Одним из способов уклонения от уплаты налогов (сборов) является непредоставление налоговой отчетности, а также неполное, т.е. искаженное ее составление.

Несвоевременно представленная налоговая отчетность иногда способствует сокрытию а также искажению данных об объемах выполненных работ, занижению налогооблагаемых доходов. С этой целью подается отчетность без учета фактического состояния, отраженного в бухгалтерском (налоговом) учете. Уклонение от уплаты налогов осуществляется при поставках в Украину товаров как комплектующих изделий. В этом случае субъекты внешнеэкономической деятельности через посредника (нерезидента), который пользуется льготным налогообложением, получают от иностранного предприятия-производителя товар,

который является или подакцизным, или освобожденным от уплаты налогов. Посредник осуществляет поставки в Украину товара как комплектующего изделия, не платя при этом акцизный сбор, так как комплектующие изделия не являются объектом налогообложения. Потом через фиктивные предприятия, которые, якобы, осуществляют сбор и отладку готовой продукции, осуществляется продажа готовой продукции.

Рассмотренные варианты уклонения от уплаты налогов (сборов) не исчерпывают всего «арсенала», существующего в практической деятельности предприятий.

Контрольные вопросы и задания:

1. Виды лиц, которые допускают налоговые нарушения.
2. Виды налоговых нарушений по критерию «цель налоговых злоупотреблений».
3. Виды налоговых нарушений по критерию «содержание действий по уклонению от налогообложения».
4. Опишите механизм наиболее характерных правонарушений, которые имеют целью утаивание доходов.
5. Опишите механизм наиболее характерных правонарушений, которые имеют целью фиктивное увеличение расходов.
6. Назовите способы нарушения налоговой отчетности с целью уклонения от налогообложения.

Раздел V. УЧЕБНЫЕ ЗАДАНИЯ

Тема «Налог на добавленную стоимость»

Задачи по НДС с решением

Задача 1

Хлебный магазин продает хлеб гражданину по цене $C_{\text{дог}} = 1,2$ грн за буханку (цена договорная).

На основе приведенных данных необходимо определить:

- А) налоговое обязательство по НДС, возникающее у магазина;
- Б) цену реализации хлеба (с учетом НДС);
- В) право на налоговый кредит по НДС, возникающее у магазина;
- Д) сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет магазином.

Решение.

а) Определение суммы налогового обязательства:

$$\text{НО} = \text{НДС} = C_{\text{дог}} \times 20\% \div 100 = 1,2 \times 20\% \div 100 = 0,24;$$

б) Определение цены продажи хлеба: $C_{\text{прод}} = 1,2 + 0,24 = 1,44$;

в) Определение права на налоговый кредит: эту сумму, исходя из условий данной задачи, определить невозможно, поскольку отсутствуют сведения о затратах магазина;

д) Определяем сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет магазином: определение суммы НДС, которую магазин должен уплатить в бюджет, невозможно, поскольку не известна сумма налогового кредита по НДС.

Задача 2

Хлебный магазин купил у хлебобулочного комбината (ХБК) буханку хлеба по договорной цене 0,9 грн ($C_{\text{дог}} = 0,9$ грн.), т.е. без учета НДС.

Эту буханку магазин продал по цене 1,50 грн. (включая НДС).

На основе приведенных данных необходимо определить:

- А) налоговое обязательство по НДС, возникающее у магазина и у ХБК;
- Б) цену реализации хлеба (с учетом НДС), уплаченную магазином хлебокомбинату;
- В) право на налоговый кредит по НДС, возникающее у магазина и у ХБК;
- Д) сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет магазином и хлебо-булочным комбинатом.

Решение.

а) Определение суммы налогового обязательства:

НО хлебокомбината = НДС = $C_{\text{ДОГ}} \times 20\% \div 100 = 0,9 \times 20\% \div 100 = 0,18$;

НО магазина = $C_{\text{ПРОД}} \times 20\% \div 120 = 1,50 \times 20\% \div 120 = 0,25$;

б) Определение цены, которую магазин уплатил хлебокомбинату:

$C_{\text{ПРОД}} = 0,9 + 0,18 = 1,08$;

в) Определение права на налоговый кредит:

сумму НК для хлебокомбината, определить невозможно поскольку в условии задачи отсутствуют сведения о затратах магазина;

НК магазина = НДС, уплаченный магазином = 0,18;

д) Определяем сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет магазином: определение суммы НДС, которую хлебокомбинат должен уплатить в бюджет, невозможно, поскольку не известна сумма его налогового кредита по НДС;

НДС, который магазин должен уплатить в бюджет = $0,25 - 0,18 = 0,07$.

Задачи по НДС без решения

Задача 3

Константиновский стекольный завод экспортировал партию хрустальной продукции на сумму 50 тыс. долл. США (цена договорная). Материальные затраты на производство этой продукции составили 196 тыс. грн, включая НДС в размере 36 тыс. грн. Опишите взаимоотношения завода с бюджетом по НДС, которые возникли во время этой операции. Курс 1 долл. США = 5 грн.

Задача 4

Городская телефонная станция обслужила в течение месяца 5 000 абонентов, выписав каждому квитанцию по 20 грн (сумма указана по тарифу, который не включает в себя НДС). Материальные расходы ГТС за этот период составили 60 тыс. грн.

Необходимо определить взаимоотношения с бюджетом по НДС в этом месяце, а также заполнить расчетную часть квитанции, которая передается абоненту.

Задача 5

Закупочно-заготовительная фирма в течение месяца закупила у фермеров мелкими партиями пшеницу и складировала ее на свой

элеватор. Общая сумма, проплат фермерам (включая НДС) составила 2 400 тыс. грн.

В этом же месяце закупленная пшеница была продана оптом на мельничный комбинат по цене 2800 тыс. грн. (цена договорная). Расходы фирмы, связанные с сохранением и реализацией этого зерна, составили 75 тыс. грн. (цена договорная).

Расскажите о взаимоотношениях с бюджетом по НДС, которые сложились по итогам месяца между фирмой и бюджетом в связи с хозяйственными операциями с пшеницей.

Задача 6

Из России в апреле была завезена партия леса таможенной стоимостью 1 200 тыс. российских рублей. Уплата НДС при ввозе составила 32 тыс. грн. Курс 1 рос. руб. = 0,16 грн.

В мае этого же года лес продан конечному потребителю в Украине по договорной цене 400 тыс. грн., и при этом материальные расходы, связанные с реализацией этой партии, составили 50 тыс. грн. (без учета НДС).

Расскажите о взаимоотношениях с бюджетом по НДС, которые возникли во время операций с деревом.

Задача 7

Комиссионный магазин продал следующие товары комитента: платье за 400 грн, пальто за 800 грн, блузы 3 шт. по 150 грн. Комиссионный сбор магазина составил 25 процентов. Материальные расходы магазина, которые связаны с этой продажей - 80 грн. (без учета НДС).

Каковы взаимоотношения магазина с бюджетом по НДС, связанные с этой операцией?

Задача 8

Супермаркет имел следующие расходы и доходы (по договорным ценам): закупил товаров на сумму 300 тыс. грн., и в этом же месяце продал их на сумму 550 тыс. грн. Материальные расходы супермаркета, связанные с реализацией данного товара, составили 120 тыс. грн.

Определите налоги, которые, исходя из условий этой задачи, можно рассчитать.

Задача 9

Машиностроители реализовали нефтеперерабатывающее оборудование на 1500 тыс. грн. по договорным ценам, в том числе

на экспорт - 700 тыс. грн. В этом же периоде материальные расходы, связанные с производством этого оборудования, составили на 800 тыс. грн по договорным ценам.

Каковы взаимоотношения машиностроителей по НДС с бюджетом?

Задача 10

Молокоперерабатывающий завод получил на переработку партию молока стоимостью 60 тыс. грн. В виде оплаты за переработку завод оставляет себе 10 процентов полученного молока. Материальные расходы завода, связанные с этой переработкой - 3500 грн.

Каковы взаимоотношения завода с бюджетом по НДС? (Все цены приведены как договорные).

Тема «Акцизный сбор»

Задачи по акцизному сбору с решением

Задача 11

Показатели деятельности ликеро-водочного завода показаны в таблице.

Вид продукции	Количество реализованной продукции, литров	Себестоимость, грн.	Материальные затраты, грн.	Норматив прибыли (к себестоимости),%
Водка (40% спирта)	1200	3000	2500	30
Ликер (25 % спирта)	810	2000	1500	35

На основе приведенных данных необходимо определить:

А) акцизный сбор, подлежащий уплате;
Б) налоговое обязательство по НДС, возникшее у завода;
В) право на налоговый кредит, возникающий у завода (при этом считать, что все из указанных затрат имеют производственное назначение);

Д) сумму НДС, которую завод должен будет заплатить в бюджет.

Решение.

1) Определение суммы акцизного сбора:

$$16 \times 40 \div 100 \times 1200 + 16 \times 25 \div 100 \times 810 = 10920 \text{ грн.};$$

2) Определение базы налогообложения НДС по данной партии:

$$3000 + 3000 \times 30 \div 100 + 2000 + 2000 \times 35 \div 100 + 10920 = 20220;$$

3) Определяем налоговое обязательство по НДС, возникающее у завода:

$$\text{НО} = 20220 \times 20 \div 100 = 4044.$$

4) Определяем цену партии товара (с учетом акцизного сбора и суммы НДС): $\text{Ц}_{\text{ПРОД}} = 20220 + 4044 = 24264 \text{ грн.}$

5) Определяем право на налоговый кредит завода:

$$\text{НК} = \text{НДС} = (2500 + 1500) \times 20 \div 100 = 800 \text{ грн.};$$

6) Определяем сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет заводом:

$$\text{НДС}_{\text{БЮДЖ}} = 4044 - 800 = 3244 \text{ грн.}$$

Резюме по результатам решения задачи.

У ликеро-водочного завода сформировались следующие взаимоотношения с заводом:

- возникло налоговое обязательство по акцизному сбору в размере 10920 грн.;
- возникло налоговое обязательство по НДС в размере - 4044 грн.;
- возникло право на налоговый кредит по НДС в размере - 800 грн.;
- возникло обязательство по уплате в бюджет НДС в сумме - 3244 грн.

Задачи по акцизному сбору без решения

Задача 12

На основе нижеприведенных данных необходимо:

1. Рассчитать сумму ввозной таможенной пошлины;
2. Рассчитать сумму НДС.

Гражданин Сидоренко П.М. 12.09 текущего года ввез на таможенную территорию Украины легковой автомобиль "ОРЕЛ" 2001 года выпуска. Объем цилиндров двигателя - 1700 см³. Таможенная стоимость автомобиля - 2200 \$ США.

Примечания: Ставки таможенной пошлины и акцизного сбора - из таблицы. Курс 1 \$ - 5,30 грн., евро - 6,25 грн.

Задача 13

В Украину ввозится партия табака весом 10 тонн. Таможенная стоимость - 75 тыс. \$ США. Ставки ввозных налогов (евро за 1 кг табака): акцизного сбора - 1, пошлины - 1,5. Курсы иностранных валют: 1 евро = 5,5 грн; 1 долл. США = 5 грн. Ставка таможенных сборов - 0,1 процента таможенной стоимости, но не меньше 100 долл. США.

Какие взаимосвязи с бюджетом по НДС возникают на момент ввоза?

Задача 14

Общество с ограниченной ответственностью ввозит на таможенную территорию Украины шины пневматические резиновые для легковых автомобилей в количестве 1000 шт. на сумму 7500 долл. США. Ставка акцизного сбора - 1,5 евро за штуку. Курс валют: 1 евро - 6,25 грн.; 1\$ - 5,05 грн.

Определить: сумму акцизного сбора, сумму таможенной пошлины, сумму НДС.

Задача 15

Общество с ограниченной ответственностью ввозит на таможенную территорию Украины бензин моторный (А-72, А-76, А-80) в количестве 150 тонн стоимостью 39200 \$. Ставка таможенной пошлины - 15 евро за 1000 кг; акцизного сбора, соответственно, - 60 евро за 1000 кг, таможенных сборов - 0,1 %. Определить: сумму акцизного сбора, сумму таможенной пошлины, сумму НДС.

Задача 16

Оптовая база купила у производителей партию водки, которая содержит 40⁰ спирта этилового на объем водки в количестве 1000 бутылок по 0,75 литра. Ставка акциза - 18 грн за 1 литр спирта со 100% содержанием спирта этилового. Курс иностранной валюты: 1 евро = 6,5 грн, 1 долл. США = 5 грн. Оптовая цена 1 бутылки водки - 2 грн.

Какие налоги уплатит оптовая база при получении партии этого товара?

Задача 17

Табачная фабрика «ВАТРА» реализовала торговому дому «ПОЛЕСЬЕ» партию сигарет с фильтром в количестве 200 тыс.шт. на сумму 10000 грн.

Ставка акцизного сбора - 5 грн. за 1 тыс. штук сигарет, или 5 % к обороту. Определить: сумму акцизного сбора, сумму НДС.

Тема «Налоги и обязательные платежи, обусловленные начислениями и выплатой заработной платы»

Задачи по налогу с доходов физических лиц без решения

Задача 18

По месту основной работы работнику 12 месяцев начисляли по 350 грн, по месту неосновной работы - по 900 грн ежемесячно. Он пользовался правом на налоговую социальную льготу.

Сделайте перерасчет налога с дохода по итогам года.

Справка: льгот по заработной плате у работника нет.

Задача 19

Работнику за месяц начислена заработная плата в сумме 650 грн. Какую сумму его заработной платы нужно выплатить по итогу месяца? Он пользовался (написал заявление) правом на налоговую социальную льготу.

Справка: льгот по заработной плате у работника нет.

Задача 20

Работнику за январь 2005 начислена заработная плата в объеме 495 грн. Какие налоги возникают в связи с выплатой этой заработной платы? Право на налоговую социальную льготу существует.

Задача 21

Ежеквартально, на протяжении 1-3 кварталов, предприниматель платил налог с дохода из расчета 18 тыс. грн дохода за год. По итогам года налог с дохода (как оказалось из общего объема работ за год) ему необходимо платить из расчета 24 тыс. грн дохода за год.

Сделайте перерасчет суммы налог с дохода, который подлежит уплате по итогам года.

Тема «Налог на прибыль»

Задача по налогу на прибыль с решением

Задача 22

Ремонтное предприятие за налоговый период выполнило ремонтных работ на 1 500 тыс. грн (цены договорные). Использовано сырьё, материалов, полуфабрикатов на 660 тыс. грн (цены реализации). Начислена заработная плата работникам - 22 тыс. грн. Амортизация основных фондов - 3500 грн. Куплено новый заточный станок - 50 тыс. грн. Балансовая стоимость основных фондов на начало налогового периода составила 250 тыс. грн. Норматив страховых сборов на случай профессиональных заболеваний и потери трудоспособности - 1,4 процента.

Определите налог на прибыль*.

Решение

Часть I. Взаимоотношения предприятия с бюджетом по НДС.

1. В связи с получением выручки от реализации у предприятия возникло налоговое обязательство по НДС на сумму 300 тыс. грн. $(1500 \times 20 : 100)$.

2. В связи с осуществлением материальных расходов у предприятия возникло право на налоговый кредит по НДС на сумму 110 тыс. грн. $(660 \times 20 : 120)$.

3. В связи с возникновением у предприятия налогового обязательства и существованием права на налоговый кредит, предприятие платит в бюджет 190 тыс. грн. $(300 - 110)$.

Часть II. Определение суммы скорректированного валового дохода.

1. Общая сумма валового дохода составляет 1800 тыс. грн. $(1500 + 300)$;

2. Часть общей суммы валового дохода не облагается налогом, поскольку является налоговым обязательством по НДС. Эта часть составляет 300 тыс. грн.

* Данная задача рассмотрена на примере условий налогообложения, действовавших в течение 2004 года.

3. Скорректированная сумма валовых доходов составляет 1500 тыс. грн. (1500 – 300).

Часть III. Определение валовых расходов.

1. Элементами валовых расходов в данной задаче являются: материальные расходы, начисленная заработная плата, сборы и начисления на заработную плату, часть расходов на приобретение нового заточного станка (поскольку эти расходы относятся к расходам двойного назначения, то необходимо проверить, не превышает ли стоимость станка допустимых расходов на улучшение основных фондов).

2. Сборы в пенсионный фонд - 7,040 тыс. грн ($22 \times 32 : 100$).

3. Сборы в фонд социального страхования на случай временной потери трудоспособности - 0,55 тыс. грн ($22 \times 2,5 : 100$).

4. Сборы в фонд социального страхования на случай безработицы - 0,55 тыс. грн ($22 \times 2,5 : 100$).

5. Сборы в фонд социального страхования на случай профессиональных заболеваний и потери трудоспособности - 0,308 тыс. грн ($22 \times 1,4 : 100$).

6. Допустимые расходы на улучшение основных производственных фондов - 12,5 тыс. грн ($250 \times 5 : 100$).

7. Превышение допустимых расходов на улучшение основных производственных фондов - 37,5 тыс. грн ($50 - 12,5$).

8. Материальные расходы - 550 тыс. грн ($660 - 110$).

9. Вместе валовые расходы - 592948 грн ($550 + 22 + 7,04 + 0,55 + 0,55 + 0,308 + 12,5$).

Часть IV. Определение налогооблагаемой прибыли и налога на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль составляет 907,052 грн ($1500 - 592,948$),

налог на прибыль - 272,116 грн. ($907,052 \times 30 \% : 100$).

Задачи по налогу на прибыль без решения

Задача 23

Рекламное агентство за налоговый период сделало рекламной продукции на 800 тыс. грн. Материальные затраты (без учета НДС) - 300 тыс. грн. Себестоимость изготовления рекламной продукции - 450 тыс. грн.. Норма прибыли, принятая в расчет при определении налога с рекламы - 30% (к себестоимости). Начислена заработная плата 30 тыс. грн. Амортизационные отчисления на основные

фонды - 4 тыс. грн, ставка налога на производство рекламы - 0,5 процента. Все цены в задаче - договорные.

Определите налог на прибыль.

Задача 24

Выручка от реализации - 20 тыс. грн, материальные расходы - 7 тыс. грн, начисленная зарплата - 6,5 тыс. грн, приобретен станок - 1,5 тыс. грн, балансовая стоимость основных фондов (станков и оборудования) - 30 тыс. грн на начало налогового периода.

Определите налог на прибыль, который подлежит уплате этим предприятием с такими показателями. Доходы и расходы представлены в договорных ценах.

Задача 25

Завод по производству автомобильных шин продал партию шин пневматических резиновых для легковых автомобилей в количестве 975 штук на сумму 26000 грн. и для грузовых - 1000 шт. на сумму 6000 тыс. грн. Расходы на сырье, материалы и топливо составили 300 тыс. грн. Начислена заработная плата в размере 90 тыс. грн. Предприятие выплатило дивиденды - 10 тыс. грн. Все цены в задаче - договорные.

Ставки акцизного сбора см. в задаче 15.

Определите налог на прибыль за этот налоговый период.

Задача 26

В налоговый период оптовая база купила товар крупным оптом на сумму 3000 тыс.грн. и продала его мелким оптом за 5500 тыс. грн. Для своей деятельности она осуществила материальные затраты на сумму 700 тыс. грн, осуществила начисление зарплаты на 80 тыс. грн. Амортизация основных фондов - 11 тыс. грн. Все цены в задаче - договорные.

Определите налог на прибыль.

Задача 27

Акционерное общество реализовало продукции на 700 тыс. грн. (без учета НДС). Расходы на материалы, сырье и прочие материальные затраты составили 500 тыс. грн. (включая НДС). Начислена заработная плата в размере 70 тыс. грн. Численность работающих, на основании которой рассчитан коммунальный налог - 35 чел.

Определите налог на прибыль.

Тема «Налогообложение субъектов предпринимательства без права образования юридического лица»

Задача с решением

Задача 28

Субъект предпринимательской деятельности на протяжении года реализовал продукции на сумму 600 тыс. грн. В состав этой суммы включен НДС в объеме 100 тыс. грн.

Материальные расходы СПД, связанные с приобретением сырья, материалов, полуфабрикатов, а также суммы на содержание основных фондов, составили 350 тыс. грн (без учета НДС). У этого СПД существуют налоговые накладные с НДС на сумму 70 тыс. грн.

На протяжении года у него было занято 6 (шесть) наемных работников, которым ежемесячно начислялось по 500 грн, т.е. за год им было начислена заработная плата в объеме 36 тыс. грн.

Определите налоги, которые должен уплатить СПД по итогам деятельности за год.

Для упрощения расчетов ограничимся только основными налогами: размером НДС, подлежащим уплате в бюджет; начислениями на заработную плату; налогом с доходов физических лиц.

Решение

1. Расчет суммы НДС, которая подлежит уплате в бюджет, грн:

$$\text{НДС}_{\text{бюджет}} = \text{НО} - \text{НК} = 100\,000 - 70\,000 = 30\,000,$$

где **НО** - налоговое обязательство с НДС, что возникает по факту реализации продукции на сумму 600 тыс. грн;

НК - право на налоговый кредит с НДС.

2. Расчет сборов на социальное страхование, которые начисляются на заработную плату наемных работников, грн:

- Сборы в Государственный пенсионный фонд Украины:

$$\text{ПФ} = 36\,000 \times 32\% = 11\,520;$$

- сборы на социальное страхование на случай временной потери трудоспособности:

$$ТН = 36\ 000 \times 2,9\ \% = 1044;$$

- сборы на социальное страхование на случай возможной безработицы:

$$\text{Безр.} = 36\ 000 \times 2,1\ \% = 756;$$

- сборы на социальное страхование от несчастного случая:

$$\text{Несч.} = 36\ 000 \times 1\ \% = 360.$$

Вместе общая сумма расходов на социальное страхование:

$$11\ 520 + 1044 + 756 + 360 = 13\ 680.$$

3. Общая сумма материальных расходов, которые учитываются при расчете подоходного налога, составила 429 068 грн:

$$ЗМ_{\Sigma} = 350\ 000 + (36\ 000 + 30\ 000 + 13\ 680) = 429\ 680.$$

4. Расчет валового годового дохода СПД ($D_{\text{валовый}}$). За счет этой суммы удерживается налог с доходов СПД, а также осуществляется начисление на социальное страхование его собственного труда:

$$D_{\text{валовый}} - ЗМ_{\Sigma} = 600\ 000 - 429\ 680 = 170\ 320$$

5. Переходим к расчету сумм сборов, которые обеспечивают социальное страхование собственной работы СПД.

Этот расчет будет зависеть от того, желает ли СПД на добровольных началах принять участие в общеобязательном социальном страховании. Поэтому рассмотрим два варианта.

Предположим, он не хочет принимать участия в общеобязательном социальном страховании на добровольных началах (вариант А), тогда СПД будет платить только сборы в Пенсионный фонд Украины. При этом сумма сбора рассчитывается по ставке 32 процента к совокупному налогооблагаемому доходу, полученному СПД за год ($СОД_{\text{спд.год}}$). Сборы по этой ставке платятся так же, как это делает юридическое лицо, осуществляющее начисление на заработную плату нанимаемых работников ($ПФ_{\text{юр}}$).

6. Для того, чтоб решить эту задачу, составим простейшее математическое выражение, которое характеризует взаимосвязь между показателями $D_{\text{валовый}}$, $СОД_{\text{спд.год}}$, а также $ПФ_{\text{юр}}$:

$$D_{\text{валовый}} = СОД_{\text{спд.год}} + ПФ_{\text{юр}}$$

Зная, что величина $ПФ_{юр}$ определяется как 32 процента от $СОД_{спд.год}$, предыдущее уравнение можно записать так:

$$170\,320 = СОД_{спд.год} + СОД_{спд.год} \times 32\% : 100$$

Решая это простейшее уравнение относительно $СОД_{спд.год}$, получаем:

$$СОД_{спд.год} = 129\,030$$

Т.е. совокупный налогооблагаемый доход, полученный СПД за месяц ($СОД_{спд.мес}$), составит, грн:

$$СОД_{спд.мес} = 129\,030 : 12 = 10752,53$$

С этой суммы предприниматель заплатит 2% в Пенсионный фонд Украины, далее 0,5 % в фонд страхования от временной нетрудоспособности и 0,25% на страхование от возможной безработицы. Отсюда налог с доходов СПД определится следующим образом:

$$(10752,53 - (10752,53 \times (2 + 0,5 + 0,25) / 100)) \times 13 / 100 = 1359,39 \text{ грн.}$$

Всего за год СПД заплатит налог с доходов в размере

$$1359,39 \text{ грн.} \times 12 = 16312,66 \text{ грн.}$$

Тема «Налоговое планирование»

Задача с решением

Задача 29

На основе плановых показателей деятельности предприятия (табл. 1 - 3) разработать план уплаты *косвенных* и *прямых* налогов (кроме налога с доходов физических лиц) на I (первый) квартал планируемого года.

Плановый объем размера налогового кредита по НДС, право на который должно возникнуть у предприятия, равняется 138 тыс. грн.

В табл. 3 можно условно считать, что все работники находятся в одинаковых условиях налогообложения, а именно - не имеют льгот по налогу с доходов физических лиц, ежемесячно на протяжении этого квартала каждому из них начислялась одинаковая заработная плата.

Таблица 1.

**Плановые показатели, которые характеризуют доходы
предприятия в I квартале планируемого года**

Показатели		Значение
Объем реализации продукции, грн	основного производства	920 000
	вспомогательного производства	210 000
	обслуживающего производства	150 000
Прямые инвестиции в производство, грн		65 000
Кредит коммерческого банка, грн		75 000
Получение гуманитарной помощи, грн		22 000
Доход от реализации ценных бумаг собственной эмиссии, грн	по номинальной стоимости	120 000
	по курсовой стоимости	300 000
В объеме реализации основного производства поступления от реализации подакцизных товаров	объем реализации, грн	240 000
	средняя ставка акцизного сбора, %	12,0

Таблица 2.

**Плановые показатели, характеризующие расходы предприятия
в I квартале планируемого года**

Показатели		Сумма, грн.
Материальные затраты (с правом отнесения на валовые расходы)		650 000
Начисление заработной платы	вообще	150 000
	в том числе премия по результатам деятельности предприятия	30 000
Расходы на модернизацию и реконструкцию производства (только оборудования)		250 000
Расходы на рекламу		42 000

Таблица 3.

Информация для справки

Показатели	Сумма
Средняя численность работников предприятия на протяжении квартала, чел.	100

Ставка сборов на страхование возможной потери трудоспособности, %		1,2
Налогооблагаемая прибыль, которая была в течение IV (четвертого) квартала года, предшествующего планируемому, грн		600 000
Изменения состояния основных фондов, грн	балансовая стоимость на начало IV квартала	2 000 000
	выведено из эксплуатации на протяжении IV квартала	250 000

Решение

1. Расчеты косвенных налогов

1.1. У предприятия возникает налоговое обязательство по налогу на добавленную стоимость (НО_{НДС}) из-за того, что предприятие реализовало продукции на сумму 1 280 000 грн (920 000 + 210 000 + 150 000).

$$\text{НО}_{\text{НДС}} = 1\,280\,000 \times 20\% \div 100 = 256\,000 \text{ грн.}$$

1.2. Плановая сумма НДС, которая должна быть уплачена в бюджет (НДС_{бюдж}), рассчитывается так:

$$\text{ПДВ}_{\text{бюдж}} = 256\,000 - 138\,000 = 118\,000 \text{ грн}$$

1.3. Предприятию необходимо будет уплатить акцизный сбор (АКЦ):

$$\text{АКЦ} = 240\,000 \times 15 \div 100 = 36\,000 \text{ грн.}$$

2. Расчеты прямых налогов, которые связаны с начислением и уплатой заработной платы

Предприятие платит сборы в пенсионный фонд (32 %), в фонд социального страхования на случай временного нетрудоспособности (2,9 %), фонд социального страхования на случай безработицы (2,1 %), и на страхование возможной потери трудоспособности (1,2 %). Назовем эту сумму показателем «ССС» (сборы на социальное страхование), грн:

$$\text{ССС} = 150\,000 \times (32\% + 2,9\% + 2,1\% + 1,2\%) \div 100 = 57\,000.$$

3. Расчеты налога на прибыль

3.1. Налог на прибыль (Н_{приб}) рассчитывается согласно формуле:

$$\text{Н}_{\text{приб}} = \text{П}_{\text{налог}} \times 30\% \div 100,$$

где П_{налог} - прибыль, являющаяся объектом налогообложения налога на прибыль.

В свою очередь:

$$\text{П}_{\text{налог}} = \text{ДВ}_{\text{скор}} - \text{ВВ} - \text{А} = (\text{ДВ}_{\text{сум}} - \text{Д}_{\text{н/в}}) - \text{ВВ} - \text{А},$$

где ДВ_{скор} - скорректированная сумма валового дохода;

$DV_{\text{сум}}$ - общая сумма валового дохода;

$D_{\text{н/в}}$ - доходы, которые не включаются в скорректированную сумму валового дохода;

ИВ - валовые издержки предприятия;

А - амортизационные отчисления с основных средств и нематериальных активов.

3.2. Расчеты скорректированной суммы валового дохода, грн:

$$DV_{\text{сум}} = 920000 + 210000 + 150000 + 256000 + 65000 + 75000 + 22000 + 300000 = 1998000;$$

$$D_{\text{н/в}} = 256000 + 36000 + 65000 + 75000 + 22000 + 120000 = 574000;$$

$$DV_{\text{скор}} = 1998000 - 574000 = 1424000.$$

3.3. Расчеты валовых расходов

Валовые расходы в данном случае состоят из следующих платежей:

- расходов, которые прямо относятся к валовым расходам (в этой задаче - 650 тыс. грн.);
- сборы социального назначения;
- расходы двойного назначения. К ним в нашем случае относятся: начисленная заработная плата, расходы на модернизацию и реконструкцию производства, расходы на рекламу.

3.3.1. Расходы на начисленную заработную плату относятся к валовым расходам, кроме премии по результатам деятельности предприятия. Это обусловлено тем, что эта премия должна выплачиваться за счет чистой прибыли. Таким образом, к валовым можно отнести только сумму в 120 тыс. грн.

3.3.2. Расходы на модернизацию и реконструкцию производства, которые можно отнести на валовые издержки, составляют 200 тыс. грн ($2000000 \times 10\% \div 100$), где 10% - норматив списания этих расходов; 2000000 - балансовая стоимость основных средств на начало налогового периода (IV квартала 2003 г.), предшествующего плановому.

3.3.3. Расходы на рекламу, которые можно отнести на валовые расходы, составят 12 тыс. грн ($600000 \times 2\%$), где 2% - норматив списания этих расходов; 600000 - налогооблагаемая прибыль, которая была на протяжении налогового периода, предшествующего плановому периоду.

3.3.4. Подставляем цифры для расчета валовых издержек, грн:
 $ВИ = 650\ 000 + 120\ 000 + 57\ 000 + 200\ 000 + 12\ 000 = 1039000.$

3.4. Расчеты амортизационных отчислений

Амортизационные отчисления за I квартал налогового года (A_2) рассчитываются:

$$A_2 = B_2 \times N_{ам} : 100\%;$$

$$B_2 = B_1 + B_{в1} - B_{выб1} - A_1.$$

В свою очередь, $A_1 = B_1 \times N_{ам} : 100\%$,

где B_2 балансовая стоимость основных средств на начало налогового периода;

$N_{ам}$ - квартальная норма амортизационных отчислений на основные средства (в нашем случае - оборудование, которые означает, что $N_{ам} = 3,75\%$);

$B_{в1}$ - стоимость основных средств, которые были введены на протяжении периода, предшествующего налоговому;

$B_{выб1}$ - стоимость основных средств, которые были выведены с производства на протяжении периода, предшествующего налоговому;

A_1 - амортизационные отчисления за период, предшествующего налоговому.

Подставляем цифры в эти формулы и получаем, грн:

$$A_1 = 2\ 000\ 000 \times 3,75\% = 75\ 000;$$

$$B_2 = 2\ 000\ 000 - 250\ 000 - 75\ 000 = 1\ 675\ 000;$$

$$A_2 = 1\ 675\ 000 \times 3,75\% = 62\ 812.$$

3.5. Заключительные расчеты суммы налога на прибыль, грн:

$$P_{налог} = 1\ 424\ 000 - 1\ 039\ 000 - 62\ 812 = 322\ 188;$$

$$H_{приб} = 322\ 188 \times 25\% = 8547.$$

4. Выводы

Плановые показатели уплаты налогов к бюджет имеют следующий вид, грн:

НДС	118 000
Акцизный сбор	36 000
Прямые налоги, которые связаны с начислением и уплатой заработной платы (платятся предприятием)	57 000
Налог на прибыль	8547

Задачи без решения

Задача 30

Рекламное агентство за налоговый период планирует получить следующие виды дохода, рассчитанные в договорных ценах: 1) за размещение рекламы - 16 тыс. грн; 2) за изготовленные для рекламодателей придорожные щиты - 29,2 тыс. грн.

Материальные расходы на деятельность фирмы должны составить 17 тыс. грн, расходы на заработную плату - 3 тыс. грн.

Определите налоги, которые, исходя из условий этой задачи, можно рассчитать. Цены договорные.

Задача 31

Телевизионная компания за налоговый период получит следующие виды дохода, в договорных ценах: 1) за размещение рекламы - 516 тыс. грн; 2) за ее изготовление - 292 тыс. грн.

Расходы на деятельность фирмы должны составить: материальные - 417 тыс. грн, на заработную плату - 63 тыс. грн. Балансовая стоимость аппаратур составила 2500 тыс. грн.

Определите налоги, которые, исходя из условий этой задачи, можно рассчитать. Цены договорные. На протяжении этого периода планируется купить передающий комплекс стоимостью 60 тыс. грн.

Задача 32

Предприятие должно пошить своим заказчикам за месяц пальто и плащи на сумму 350 тыс. грн, а также продать в своем магазине материалов на сумму 70 тыс. грн. Материальные расходы предприятия, связанные с пошивом этих изделий и приобретением материалов, будут составлять 210 тыс. грн. Расходы на заработную плату, начисленную, - 50 тыс. грн. В текущем месяце будет куплена новая швейная машина - 7500 грн.

Определите налоги, которые, исходя из условий этой задачи, можно рассчитать.

Задача 33

На молокоперерабатывающий завод поступает молоко как давальческое сырье. Владельцу молока завод возвращает продукты переработки, расфасованные в единичную упаковку. Показатели деятельности завода за плановый период следующие: заводу за работы по переработке молока уплачено 120 тыс. грн (с учетом НДС); материальные расходы по переработке - 70 тыс. грн (цена

договорная); начисленная заработная плата - 25 тыс. грн.; получен кредит в сумме 5 тыс. грн. на один месяц без требования о его оплате.

Определите налоги, которые, исходя из условий этой задачи, можно рассчитать.

Задача 34

Ресторан «McDonald's» реализовал изготовленные им блюда на сумму 155 тыс. грн. В этот же период проданы полуфабрикаты, полученные из центральной базы, на сумму 25 тыс. грн. Материальные расходы, связанные с производством и реализацией блюд собственного производства, а также с реализацией полуфабрикатов, составили 90 тыс. грн. Работникам ресторана начислена заработная плата - 28 тыс. грн. В этот же период приобретена микроволновая печь стоимостью 6 тыс. грн.

Определите налоги, которые, исходя из условий этой задачи, можно рассчитать.

Задача 35

Оптовая база купила у производителей партию водки 40⁰ в количестве 10000 бутылок по 0,75 литра. Ставка акциза - 18 грн. за 1 литр водки с 100% содержанием спирта этилового. Оптовая цена одной бутылки водки - 8 грн. Материальные расходы, связанные с производством этого товара - 50 тыс. грн, заработная плата начисленная - 25 тыс. грн. Производитель получил прямые инвестиции в объеме 15 тыс. грн.

Какие налоги уплатит производитель при продаже партии этого товара?

Задача 36

Городская телефонная станция (ГТС) обслужила 5000 абонентов, выписав каждому квитанцию на 60 грн. (из расчета тарифа, т.е. без учета НДС). Материальные расходы ГТС за этот период составили 120 тыс. грн. Расходы на заработную плату начисленную - 43 тыс. грн. На станции заняты 15 работников. Соотношение доходов между ними - 1:2:3, соответственно по группам в пять человек.

Определите налоги, которые, исходя из условий этой задачи, можно рассчитать. Цены договорные.

Тема «Оффшорный механизм как способ уменьшения налоговых платежей»

Задача с решением

Задача 37

Украинское предприятие **У1** предлагает осуществить поставку продукции украинскому предприятию **У2** в течение года на общую сумму 36000 тыс. грн (в ценах реализации). Валовые расходы и амортизационные отчисления на основные фонды, связанные с производством этой продукции, составляют 20000 тыс. грн. При этом материальные расходы на ее производство составили 15000 тыс. грн (в договорных ценах).

С целью уменьшения расходов на выплату налогов руководство предприятия **У1** принимает решение создать оффшорную компанию **ОФ**, через которую можно будет осуществлять поставки своей продукции на предприятие **У2**. Решение об учреждении оффшорного предприятия основывалось на следующих данных:

- компания будет образована на Виргинских островах. На них не платятся налоги, но платится ежегодный сбор в размере 300 долл. США;
- расходы на содержание оффшорной компании будут составлять 150 тыс. долл. США;
- предполагается, что курс 1 долл. США в течение года составит 5 грн;
- разрабатывается финансовая схема работы с оффшорной компанией. Схема предполагает, что реализация продукции в адрес оффшорного предприятия будет осуществляться по ценам, ниже реальной стоимости продукции на 30 процентов. Продажа продукции оффшорной компании в адрес предприятия **У2** будет осуществляться по полной цене, т.е. за 36000 тыс. грн.

Сущность отношений между сторонами этой задачи показана на рис.1. Пунктирной линией показаны возможные отношения, если не использовать оффшорную компанию.

На рис. 1 предприятие **У1** продает товар для оффшорной компании. Таким образом, товар (T_1) перемещается из предприятия **У1** на территорию оффшорной компании **ОФ**; она передает деньги (D_2) за товар предприятию **У1**; предприятие **У2**

платит деньги (Д₃) за товар в адрес компании **ОФ**; она перемещает товар (Д₄) в адрес предприятия **У2**.

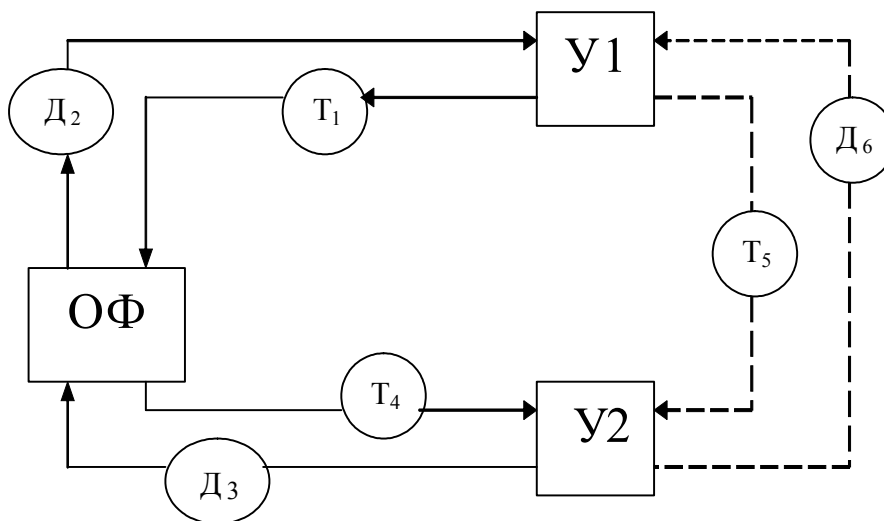


Рис. 1. Схема финансовых отношений с использованием и без использования оффшорной компании

Студентам предлагается рассчитать суммы налогов, которые будут возникать в каждом из вариантов действий предприятия **У1**, сумму полученной им прибыли и выбрать лучший из них. Для упрощения можно ограничиться только налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Одним из вариантов является продажа товара от предприятия **У1** непосредственно предприятию **У2**. Вторым - продажа товара предприятием **У1** с помощью оффшорной компании.

Решение

Вариант 1. Продажа осуществляется без использования компании **ОФ**.

1) Рассчитываем, что сумма НДС, которую придется уплатить в бюджет, составит 3 000 тыс. грн:

$$36\ 000 \times 20\% : 120\% - 15\ 000 \times 20\% : 100\% = 3\ 000$$

2) Расчет налога на прибыль, тыс. грн:

$$(36\ 000 - 6\ 000 - 20\ 000) \times \frac{30}{100} = 3\ 000$$

3) Всего будет уплачено в бюджет 6 000 тыс. грн:

$$(3\ 000 + 3\ 000)$$

Вариант 2. Продажа осуществляется с использованием компании ОФ.

Примем к сведению, что предприятие экспортирует товар по цене, которая на 30 % меньше номинальной. Таким образом, к расчету принимается:

$$25\,200 \times \left(36\,000 \times \left(\frac{100\% - 30\%}{100\%} \right) \right).$$

Предприятие У1 оплачивает в адрес таможни расходы на таможенное обслуживание:

$$25,2 \left(\left(36\,000 \times \frac{100\% - 30\%}{100\%} \right) \times \frac{0,1}{100} \right).$$

Компания ОФ оплачивает предприятию У1 полученную продукцию, перечисляя в его адрес 5040000 долл. США:

$$\left(\frac{36\,000}{5} \times \frac{100\% - 30\%}{100} \right).$$

1) У предприятия У1 возникает право на возмещение НДС из бюджета, так как продукция реализуется на экспорт, а оплата за нее поступает в иностранной валюте, тыс. грн:

$$НДС_{возм} = 0 - 15000 \times \frac{20}{100} = -300000.$$

2) Прибыль, которая возникает у предприятия У1, тыс. грн:

$$25\,200 - 20\,000 = 5\,200.$$

3) Налог на прибыль платит предприятие У1, тыс. грн:

$$1560 \times \left(5200 \times \frac{30}{100} \right).$$

4) Расходы на содержание офшорной компании, долл. США:

$$15\,300 \times (15\,000 + 300), \text{ т.е. } 15\,300.$$

5) Компания ОФ получает от предприятия У2 за проданную продукцию 6 000 тыс. долл. США. Этот расчет сделали с учетом того, что продажа продукции предприятию У2 происходила по договорной цене, долл. США:

$$\left(36\,000 - 36\,000 \times \frac{20}{120} \right) : 5 = 6\,000\,000.$$

6) Рассчитаем таможенные сборы, которые платятся во время импорта товара от ОФ. Их сумма составляет 30 тыс. грн, а именно:

$$6000 \times 5 \times \frac{0,1\%}{100} = 30.$$

7) Рассчитываем НДС, который необходимо будет уплатить во время импорта товара от **ОФ**. Сумма НДС составит 6006 тыс. грн, а именно:

$$(6000 \times 5 + 30) \times \frac{20\%}{100\%} = 6006.$$

8) Рассчитываем налоги и расходы, которые возникают во время второго варианта. На их размер влияют:

- таможенные сборы во время экспорта и импорта;
- экономия на возмещении НДС;
- налог на прибыль предприятия **У1**;
- расходы на содержание **ОФ**;
- НДС, подлежащий уплате при операции импорта от **ОФ**.

Общая сумма этих налогов и расходов составляет 4636,5 тыс. грн:

$$(25,2 + 30 - 3000 + 1560 + 15,3 + 6006).$$

9) Определяем вариант, когда платится меньше налогов - это второй вариант.

Экономия налогов составляет 1363,5 тыс. грн, а именно

$$(6000 - 4636,5).$$

Задача 38

Исходя из условий задачи 37, попробуйте ответить, насколько целесообразно предприятию **У2** покупать продукцию у предприятия **У1**, пользуясь при этом услугами компании **ОФ**?

Предприятие **У2** использует полученный товар для изготовления продукции, стоимость которой 60000 тыс. грн (цена договорная). Для изготовления ее предприятие осуществляет материальные расходы (кроме закупки товара у предприятия **У1**) на сумму 700 тыс. грн (цены договорные). Всего валовые расходы и амортизационные отчисления предприятия **У2** составляют 45000 тыс. грн.

Также необходимо ответить - какими должны быть финансовые взаимоотношения между предприятиями **У1** и **У2**, чтобы повысить их заинтересованность в использовании оффшорной схемы?

Необходимо помнить, что предприятию **У2** зачисляются как валовые расходы только 85 процентов стоимости, уплаченной в адрес компании **ОФ**.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс Украины: Закон Украины от 21.06.2001 г. № 2542-III // Ведомости Верховной Рады. - 2001. - № 37-38. - Ст. 189.

2. Об акцизном сборе на алкогольные напитки и табачные изделия: Закон Украины от 15.09.1995 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1995. - № 40. - С. 297.

3. Об операциях с давальческим сырьем во внешнеэкономической деятельности: Закон Украины от 15.09.1995 г. № 327- 95-ВР // Ведомости Верховной Рады. - 1995. - № 32. - Ст.255.

4. О государственной налоговой службе в Украине: Закон Украины от 4.12.1990 г. № 509-ХІІ // Ведомости Верховной Рады. - 1991. - № 6. - Ст. 37.

5. О едином таможенном тарифе: Закон Украины от 5.02.1992 г. - № 2097-ХІІ // Ведомости Верховной Рады. - 1992. - № 19. - Ст.259.

6. О государственном бюджете Украины на 2004 г.: Закон Украины от 27.11.2003 г. № 1344-IV // Официальный вестник Украины. - 2003. - № 49. - С. 7.

7. О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 03.04.1997 г. - № 168/ 97-ВР // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1997. - № 21. - Ст. 156.

8. О налоге с владельцев транспортных средств и прочих самоходных машин и механизмов: Закон Украины «О внесении изменений Закон Украины от 18.03.1997 г. № 75/ 97-ВР // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1997. - № 15. - Ст. 117.

9. О налоге с доходов физических лиц: Закон Украины от 22.05.2003 г. № 889-IV // Ведомости Верховной Рады Украины. - 2003. - № 37. - Ст. 308.

10. О налогообложении прибыли предприятий: О внесении изменений в Закон Украины от 23.05.1997 г. № 283/ 97-ВР // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1997. - № 27. - Ст. 181.

11. О плате за землю: Закон Украины «О внесении изменений и дополнений в Закон Украины от 19.09.1996 г. № 378/ 96-ВР // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1996. - № 45. - Ст. 238.

12. О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами: Закон

Украины от 21.12.2000 г. № 2181-III // Ведомости Верховной Рады Украины. - 2001. - № 10. - Ст. 44.

13. О размере взносов на некоторые виды общеобязательного государственного социального страхования: Закон Украины от 11.01.2001 г. № 2213-III // Ведомости Верховной Рады Украины. - 2001. - № 11. - Ст. 47.

14. О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование: Закон Украины от 26.06.1997 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1997. - № 37. - Ст. 237.

15. О системе налогообложения: Закон Украины от 25.06.1991 г. № 1251-XII // Ведомости Верховной Рады. - 1991. - № 39. - Ст. 510.

16. О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на табачные изделия: Закон Украины от 6.02.1996 г. // Ведомости Верховной Рады. - 1996. - № 8. - Ст. 32.

17. О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на спирт этиловый и алкогольные напитки: Закон Украины от 7.05.1996 г. // Ведомости Верховной Рады. - 1996. - № 28. - Ст.131.

18. О ставках акцизного сбора и ввозной пошлины на некоторые виды товаров (продукции): Закон Украины от 11.07.1996 г. № 313/ 96-ВР // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1996. - № 42. - Ст. 201.

19. В страховых тарифах на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания, которые стали причиной потери трудоспособности: Закон Украины от 22.02.2001 г. № 2272-III // Ведомости Верховной Рады Украины. - 2001. - № 17. - Ст. 80.

20. О Таможенном тарифе Украины: Закон Украины от 5.04.2001 г. № 2371-III // Ведомости Верховной Рады. - 1996. - № 28. - Ст.131.

21. Таможенный кодекс Украины: Закон Украины от 11.07.2002 г. № 92-IV // Ведомости Верховной Рады. - 2001. - № 37-38. - Ст. 189.

22. Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства: Указ Президента Украины от 28.06.99, № 746/99 // Официальный вестник Украины от 16.07.1999. - 1999 г. - № 26. - стр. 27.

23. Об акцизном сборе: Декрет Кабинета Министров Украины от 26.12.92 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1993. - № 10. - Ст. 82.

24. О государственной пошлине: Декрет Кабинета Министров Украины от 21.01.1993 г. № 7-93 // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1993. - № 13. - Ст. 113.

25. О Едином таможенном тарифе Украины: Декрет Кабинета Министров Украины от 11.01.1993 г. № 4-93 // Ведомости Верховной Рады. - 1993. - № 12. - Ст.107.

26. О местных налогах и сборах: Декрет Кабинета Министров Украины от 20.05.1993 г. № 56-93 // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1993. - № 30. - Ст. 336.

27. О подоходном налоге с граждан: Декрет Кабинета Министров Украины от 26.12.1992 г. № 13-92 // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1993. - № 10. - Ст. 77.

28. Об утверждении базовых нормативов платы за пользование недрами для добычи полезных ископаемых и Порядка взимания платы за пользование недрами для добычи полезных ископаемых: Постановление Кабинета Министров Украины от 12 сентября 1997г. // Официальный вестник Украины от 01.10.1997. - 1997 р. - № 38. - Стр. 8.

29. Об утверждении нормативов сбора за специальное водопользование: Постановлением Кабинета Министров Украины от 18.05.99 г. N 836 // Официальный вестник Украины от 04.06.1999. - 1999 р.- № 20 - Стр. 185.

30. Об утверждении Порядка взимания сбора за специальное использование водных ресурсов и сбора за пользование водами для нужд гидроэнергетики и водного транспорта: Постановление Кабинета Министров Украины от 16 августа 1999 г. № 1494 // Официальный вестник Украины от 03.09.1999 - 1999 р. - № 33. - С. 164.

31. Об утверждении Порядка установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды и взыскание этого сбора: Постановление Кабинета Министров Украины от 1 марта 1999 г. № 303 // Официальный вестник Украины от 19.03.1999. - 1999 р.- № 9. - С. 89

32. О ставках таможенных сборов: Постановление Кабинета Министров Украины от 27 января 1997 года № 65 // Урядовий кур'єр. - 01.02.1997.

33. Инструкция в порядке вычисления и взимания сбора за специальное использование водных ресурсов и сбора за пользование водами для нужд гидроэнергетики и водного транспорта: Приказ Минфина Украины, ГНА Украины,

Минэкономіки от 01.10.99 № 231/539/118/219). // Офіційний вестник України. - 05.11.1999 - 1999 р. - № 42. - С. 285.

34. Об утверждении Порядка взимания сбора за специальное использование лесных ресурсов пользования земельными участками лесного фонда: Постановление Кабинета Министров Украины от 6 июля 1998 г. № 1012 // Урядовий кур'єр. - 16.07.1998.

35. О налоге на промысел: Декрет Кабинета Министров Украины от 17.03.1993 г. № 24-93 // Ведомости Верховной Рады. - 1993. - № 19. - Ст.208.

36. Буряк П. Ю., Беркита К.Ф., Ярема Б.П. Податкова система: теорія і практика застосування активних методів навчання: Навчальний посібник. - К.: ВД «Професіонал», 2004. - 2004. - 224 с.

37. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. - Тернопіль: Карт-бланш, 2004. - 331 с.

38. Олійник О.В., Філон І.В. Податкова система: Навчальний посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 456 с.

39. Оподаткування підприємств: Навчальний посібник: У 2-х ч. Ч.1 / Кер. авт. кол. і наук. ред. доцент С. В. Климчук. - К.: Центр навчальної літератури, 2004. - 192 с.

40. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобидьнік та ін. / За ред проф. М.П. Кучерявенка. - К.: Юрінком Інтер, 2003. - 400 с.

41. Податкова система: Навч. посіб. (друге видання перероблене і доповнене) / Л.О.Омелянович, О.О. Папаїка, В.О Орлова, Г.Є. Долматова, О.В. Веретенникова - Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. - 276 с.

42. Ярема Б. П., Маринець В.П. Податкова система. Збірник задач і тести: Навчальний посібник. - 2-ге видання, перероблене і доповнене. - Львів: «Магнолія Плюс», видавець СПД ФО В.М.Піча, 2005. - 275 с.

Учебное издание

Палей Сергей Борисович

**НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА
(ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ)**

Учебное пособие

Корректор
Компьютерная верстка

Г. Симченко
А. Лысенко

Подписано к печати 22.09.2006. Формат 60x84 ¹/₁₆. Бумага офсетная.
Печать резোগрафная. Усл.-печ. л. 22,2. Тираж 200 экз. Заказ № 103.

Східний видавничий дім
83086, м. Донецьк, вул. Артема, 45
тел/факс (062) 338-06-97, 337-04-80
e-mail: ukcdb@stels.net