Вступ

З розпадом Радянського Союзу Україна стала на шлях самостійного державного розвитку, прийнявши курс на побудову ринкової економіки. Отримавши в спадщину від колишнього ладу викривлену структуру економіки, ми опинилися перед необхідністю корінного перетворення всіх без винятку сфер життєдіяльності держави.

До одного з таких перетворень належить і проведення податкової реформи в країні. З виникненням нових форм власності й методів господарювання стара податкова система перестала відповідати вимогам часу й не могла забезпечити потреби держави. Система частого внесення змін у чинне податкове законодавство, яка практикується, позитивних результатів не давала. Назріла потреба проведення кардинальної податкової реформи. Однак при цьому виникла двоїста ситуація. Для пожвавлення економіки необхідно було різко знизити податковий тиск, що неминуче спричинило б значне зниження бюджетних надходжень. Відмова ж від більшої частини бюджетних коштів означала б обвальне скорочення фінансування соціально-культурної сфери і, можливо, соціальний вибух.

Президент країни обрав інший курс - розширення бази оподаткування за рахунок рішучого наступу на “тіньову” економіку, залучення до оподаткування додаткових прибутків і на цій основі зниження податкового тиску на реального виконавця робіті послуг. Мета ціого курсу - стабілізація матеріального виробництва й підвищення його ефективності, що в кінцевому підсумку забезпечить більш повне задоволення державних і соціальних потреб.

Першим кроком до реалізації цього курсу стало створення податкової адміністрації України, основна мета якого - збільшення рівня збору податків та інших платежів до бюджетів усіх рівнів і максимальне здешевлення виконання цієї функції для держави.

Податкова політика як засіб макроекономічного регулювання, властивий економіці ринкового типу, в Україні лише починає формуватися. Цей процес ускладнюється відсутністю виваженої, реалістичної концепції виходу України з економічної кризи, розробленої на основі певної економічної теорії.

Отже, розробка й використання в Україні податкової політики як засобу макроекономічного регулювання є одним з найактуальніших сучасних завдань. Вирішення його потребує вивчення світового досвіду впливу різних засобів податкової політики на економічні процеси. Однак слід враховувати, що в специфічних економічних умовах України ці засоби можуть мати зовсім інші наслідки, ніж у країнах з розвинутою ринковою економікою, і ніж ті, на які розраховували при їх впровадженні. В умовах значного рівня монополізації, економічної та політичної нестабільності виробники інвестиційних і споживчих товарів під впливом стимулюючої податкової політики можуть відреагувати на зростання сукупного попиту не збільшенням обсягів виробництва, а їх скороченням і підвищенням цін.

Для задоволення передбачених чинним законодавством соціальних потреб через податкову систему необхідно перерозподіляти щонайменше 39-40 відсотків валового внутрішнього продукту. Подальше зниження питомої ваги перерозподілу ВВП через податки нереальне і може дати досить серйозні й непередбачені наслідки.

Для поліпшення загальної ситуації з надходженням до бюджету необхідно досягти стабільності податкового законодавства, яке забезпечило б введення в дію законодавчих актів з питань оподаткування не раніше ніж через рік з моменту їх прийняття, незмінність ставок, пільг і правил оподаткування протягом щонайменше трьох років з моменту введення в дію актів податкового законодавства стосовно платників, які беруть участь у цільових державних інвестиційних програмах протягом всього терміну їх дії.

Нинішня податкова система України перебуває у стадії свого становлення.

Важливе місце в податковій системі посідає податок на додану вартість (ПДВ). Він має певні переваги не тільки для держави, але й для платників податків. По-перше, від нього важче ухилитися. По-друге, з ним пов’язано менше економічних порушень. По-третє, він більше, ніж інші, стимулює зростання доходів. До того ж, для платників податків завжди краще сплачувати їх державі з видатків, ніж з доходів. Податок на додану вартість сплачується на всіх етапах руху товарів. Податок на додану вартість має високу ефективність із фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи і послуги, забезпечує надійність та стабільність бюджетних надходжень від цього податку.

Метою даної роботи є дослідження надходження непрямих податків до бюджету та моделювання і прогнозування цих надходжень на майбутнє.

Об’єктом дослідження була обрана Чернігівська міжрайонна державна податкова інспекція (ЧМДПІ).

Досягнення мети вимагає вирішення наступних задач :

1. Визначити сутність непрямих податків та їх місце в податковій системі України, методику їх розрахунку та законодавче закріплені постанови.
2. Проаналізувати діяльність ЧМДПІ та її ефективність в ракурсі стягнення податків з юридичних та фізичних осіб як основного джерела надходжень до державного бюджету.
3. За допомогою економетричних, стохастичних та екстраполяційних моделей спрогнозувати надходження непрямих податків до бюджету.

Глава 1 Теоретичні засади нарахування непрямих податків

* 1. **Місце непрямих податків в податковій системі України**

Мабуть, ніщо з області оподатковування не викликало стільки спорів і навіть судових процесів, як ідея непрямих податків або співвідношення їх і прямих податків. Історично виникнувши пізніше прямих, згодом непрямі важелі податкових систем перетворюються в більш суттєвий канал наповнення державного бюджету або покриття державних витрат. Приблизно з 18 сторіччя розвиток податкових форм йде одночасно по прямому і непрямому обкладенню, а не в напрямку від одного з них до іншого. Починаючи з цього часу, установлюється примірна відповідність ступеню розвитку прямих і непрямих податків.

Непрямі податки – податки на товари та послуги, що встановлюються як надбавка до ціни товарів, тарифів, послуг і видів діяльності. Непрямий податок (податок з обороту) в основному реалізується на товари тривалого користування, предмети одягу, алкогольні напої, тютюнові вироби і фактично є податком на споживання.

Непряме оподаткування має свої особливості :

* базою при непрямому оподаткуванні виступає продаж, тобто обсяг споживання;
* непрямі податки чинять більш значний вплив на рівень цін;
* непрямі податки мають властивість швидкого надходження в бюджет;
* у зв’язку з тим, що непряме оподаткування охоплює товари народного споживання та послуги, та оскільки ці товари життєво необхідні, є впевненість в надходженні цих податків в бюджет. Споживання товарів відбувається рівномірно по теріторіям, завдяки чому непрямі податки знімають певну напругу в формуванні бюджету всіх рівнів.

Головна вада непрямого оподаткування – це те, що їх розмір не залежить від доходу платника та те, що непрямі податки відривають частину оборотних коштів з господарського обігу підприємства, так як вони входять в ціну товару.

Головне місце в системі непрямих податків вналежить податку на додану вартість.

Податок на додану вартість у багатовіковій історії по­даткового права — порівняно новий вид непрямого подат­ку. Податки на споживання як особлива частина непрямих податків використовувалася в практиці оподатковування розвинутих країн давно. Але спочатку - до 1950-х років - у цю групу входили лише два податки: податок з обороту і податок з продажу. Податок з обороту стягався на кожній стадії прямування товару від виробника до кінцевого споживача, тобто багаторазово. Податок з продажу стягається однократно як частка (у %) від вартості товару на кінцевій стадії його реалізації. Потім ці податки почали замінятися ПДВ, причому цей процес мав тривалу передісторію.

Податок з обороту став широко використовуватися західними країнами в період світової війни для задоволення її зростаючих потреб. Податок викликав серйозні дорікання і підприємців, і споживачів, незадоволених багатократним подорожчанням товарів по мірі проходження ними послідовних стадій виробництва й обертання й обумовленим цим зменшенням споживання відповідних товарів. Крім того, у якості важливого недоліку податку з обороту відзначалося те, що він не знаходиться в прямій залежності від реального внеску кожної стадії виробництва у вартість кінцевого продукту (через різноманітну частку матеріальних витрат в обороті виробленого на кожній стадії продукту). Останнє означає, що податок з обороту складається, крім всього іншого, під впливом змін числа стадій виробництва (числа операцій по реалізації). Це позбавляє даний показник нейтральності стосовно організаційної структури виробництва. Тому після першої світової війни в переважній більшості країн використання даного податку було припинено. З початком другої світової війни ріст військових фіскальних потреб знову змусив багато західних країн або повернутися до податку з обороту, або використовувати податок з продажу. Досвід застосування другого податку виявив і в нього важливий недолік - податок позбавляє державу можливості впливати на всі стадії прямування товару від виробника до споживача.

Після закінчення другої світової війни західні країни через зростання фіскальних потреб в результаті посилення державного регулювання економіки не відмовилися, як це було після першої світової війни, від податків на споживання. Замість цього був обраний інший шлях - заміна податку з обороту і податку з продажу податком на додану вартість. Теоретично ПДВ являє собою частку (у %) від вартості, доданої на кожній стадії виробництва й обертання (тобто на кожній стадії проходження товару від виробника до кінцевого споживача). Розмір доданої вартості обчислюється підприємством як різниця між вартістю реалізованої продукції і вартістю матеріальних цінностей, використаних для виробництва відповідної продукції (за винятком зносу основного капіталу).

Першою внесла зміну в структуру непрямих податків Франція, яка у 1954 році провела заміну податку з обороту, що раніше використовувався, на ПДВ. Відповідна заміна базувалася на ідеї, що ПДВ, зберігаючи переваги інших непрямих податків, вільний від їхніх основних недоліків. По-перше, ПДВ, як і податок з обороту, багатократний, оскільки також стягається на кожній стадії виробництва й обертання і відповідно на відміну від податку з продажу зберігає можливість впливу держави на всі стадії відтворення. По-друге, оскільки ПДВ оподатковується не вся вартість обороту кожної стадії, а тільки лише додана вартість, він надається в прямій залежності від реального внеску кожної стадії у вартості кінцевого продукту (рівну сумі доданих вартостей усіх стадій обороту виробництва й обертання). У результаті ПДВ на відміну від податку з обороту не відчуває впливу змін числа стадій обороту товару від виробника до споживача.

Прикладу Франції послідували й інші країни: у наступні десятиліття ПДВ став використовуватися в податковій системі переважної більшості розвитих країн, фактично потеснив податок з обороту і помітно зменшив значення податку з продажу (а в деяких країнах навіть замінивши частину акцизів).

Нині пода­ток на додану вартість стягується майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово розвинуті країни. Єди­на держава, де такого податку немає, — США. Але й тут протягом останнього десятиліття ведуться інтенсивні дис­кусії щодо заміни податку з обороту на федеральний пода­ток на додану вартість. У кінці 80-х — на початку 90-х рр. ПДВ було введено в країнах Східної Європи (Болгарія, Угор­щина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія), а також у де­яких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні, Росії ПДВ введено в 1992 році.

Загальною тенденцією для всіх країн, що ввели ПДВ,стало швидке перетворення цього податку на один із основ­них у податковій системі. У Франції на частку ПДВ припадає 45% усіх податкових надходжень до бюджету, у Велико­британії і Німеччині — 50%. Приблизно такою є частка податку на додану вартість до загального обсягу податкових платежів у бюджет держави в інших країнах — членах Європейської Співдружності. В Україні податок на додану вартість становить близько 22% консолідованого бюджету.

Введення ПДВ стало одним з основних напрямків гло­бальної податкової реформи 80—90-х рр. Таке широке по­ширення ПДВ та його визнання в багатьох країнах світу пояснюється цілою низкою причин.

Податок на додану вартість — універсальний непрямий податок, який найбільшою мірою відповідає умовам ринко­вої економіки. Одна із властивих його ознак — економічна нейтральність: податок стягується за однаковою ставкою щодо всієї споживчої бази. Це створює йому перевагу по­рівняно з податком з обороту. ПДВ вельми зручний і про­стий із суто адміністративного погляду (маються на увазі методи його обчислення, порядок збору та сплати, аудит і т. п.). ПДВ є найбільш надійним і постійним джерелом надходжень доходів до державного бюджету. Він активно використовується при розробці податкової політики. За до­помогою податку вирішується чисто фіскальна мета опо­даткування, пов'язана з поповненням доходів державного бюджету. Він має і важливі економічні наслідки: стимулює економічну активність, зниження витрат виробництва, сприяє покращенню якості продукції.

Основні напрямки в еволюції законодавства про ПДВ у країнах, де цей податок діє, як раз і визначаються прагненням, з одного боку, посилити суто фіскальну функцію податку, а з іншого — використовувати його з метою стимулювання економічного розвитку. З цим пов'язана тенденція до роз­ширення оподатковуваної бази податку, кола платників та скорочення пільг, яка спостерігається майже в усіх країнах.

Подібні тенденції характеризують розвиток законодав­ства про податок на додану вартість і в Україні. Однак у нас він відбувається у специфічних умовах. Перш за все, це пов'язано з переходом до нової системи ринкових відносин, а також з рішенням завдань інтеграції країни в систему світових економічних зв'язків.

Як свідчать дані таблиці 1.1, на сьогодні у складі податкової системи України дещо переважають прямі податки. Провідне місце в прямому оподаткуванні займає прибуткове оподаткування : у 1998 році – 40,7% з 46,3%. Серед непрямих податків домінуюча роль належить ПДВ (31,4%), який виступає основним і в податковій системі України в цілому. Платежі за ресурси, які за змістом не є податками, а тільки мають певні ознаки податкових платежів, складають незначну питому вагу – на рівні 1%. Також неістотною є частка місцевих податків і зборів – до 2%. Зростання компенсаційних доходів зумовлене збільшенням відрахувань на шляхові роботи.

# Таблиця 1.1

### Структура податків в Україні

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Види податків і платежів | Роки | | | | | | | | | |
| 1992 | | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | | 1997 | 1998 | |
| Прямі податки | 43,8 | 45,0 | | 52,8 | 55,5 | | 52,5 | 47,3 | | 46,3 |
| Непрямі податки  в тому числі : | 54,8 | 53,7 | | 45,2 | 41,7 | | 42,7 | 44,1 | | 40,7 |
| - ПДВ | 48,3 | 42,5 | | 37,7 | 35,1 | | 36,4 | 35,4 | | 31,4 |
| - акцизний збір | 5,8 | 6,2 | | 4,9 | 3,2 | | 3,7 | 5,4 | | 5,4 |
| - мито | 0,7 | 5,0 | | 2,6 | 3,4 | | 2,6 | 3,3 | | 3,9 |
| Платежі за ресурси | 0,3 | 0,04 | | 0,2 | 0,4 | | 0,8 | 1,2 | | 1,0 |
| Плата за державні послуги і компенсаційні доходи | 1,1 | 1,1 | | 1,5 | 1,4 | | 2,2 | 5,7 | | 10,3 |
| Місцеві податки і збори | - | 0,2 | | 0,3 | 1,0 | | 1,8 | 1,7 | | 1,7 |
| Податкові надходження, всього | 100 | 100 | | 100 | 100 | | 100 | 100 | | 100 |

Виходячи з наведених даних можна зробити висновок, що податок на додану вартість є одним з провідних і найбільш прибуткових для держави податком. Так як податкові надходження становлять приблизно половину доходів Державного бюджету, а податок на додану вартість – половину податкових надходжень, то виходить, що податок на додану вартість складає приблизно 25% усіх доходів Державного бюджету України. Тож своєчасне і в повному обсязі стягнення податку на додану вартість значним чином впливає взагалі на дохід бюджету, тому потрібно приділяти більше уваги до вдосконалення механізму стягнення цього податку. Бо по отриманим даним виконання Державного бюджету України з надходжень податку на додану вартість, в жодному році план не був виконаний. В Державному бюджеті України на 1998 рік було заплановано доходів від надходжень податку на додану вартість в розмірі 8756000 тис. грн. За даними Державної податкової адміністрації України фактичні надходження за 10 місяців 1998 року склали 4069114,93 тисячі гривень. Таким чином неважко підрахувати, що й наприкінці 1998 року бюджет не дорахується значної суми коштів від надходжень податку на додану вартість.

Шестирічний період існування власної податкової системи України дає можливість вивчити і оцінити динаміку структурних зрушень, подану на графіку (див.рис.1.1).



Рис.1.1 Динаміка співвідношення прямих і непрямих податків

Як показує графік, зміни в податковій структурі України, що відбувалися протягом 1992 – 1998 років, були, якщо не досить істотними, то відчутними. В цілому можна відокремити три періоди : 1992 – 1993 рр., 1994 – 1996рр. і починаючи з 1996 р. Два перших роки переважання непрямого оподаткування над прямим було очевидним : у 1992 році – 54,8% проти 43,8% і в 1993 році – 53,7% проти 45%. У наступні три роки ситуація змінилась : у 1994 році частка прямих податків сягнула 52,8% (проти 45,2% - непрямих), у 1995 році – відповідно 55,5% (проти 41,7%) і в 1996 році – 52,5% (проти 42,7%). З 1996 року почався процес зворотних зрушень, і в 1997 році, хоча й збереглось переважання прямих податків, воно було вже незначним - 47,3% проти 44,1%. У 1998 році зменшилася питома вага і прямих (46,3%), і непрямих (40,7%) податків. Аналогічна тенденція спостерігалась і в динаміці співвідношення двох основних видів прямих і непрямих податків – податку на прибуток (доход) і ПДВ, з тією лише різницею, що вже починаючи з 1996 року переважає ПДВ.

Динаміка структури податкової системи, як і багато інших фактів, свідчить про нестабільність податкової політики в Україні.

З метою оцінки податкової структури в Україні порівняємо її з аналогічними системами держав світу. Для прикладу візьмемо країни, що характеризуються різними формами побудови фінансових відносин у суспільстві: США (незначна бюджетна централізація ВНП за допомогою податків), Німеччину і Великобританію (помірний рівень його централізації) та Швецію (досить високий її рівень). Зосередимо увагу на основних податках: універсальному акцизі (ПДВ) і специфічних акцизах, податку на прибуток, індивідуальному прибутковому податку,податку на майно. При цьому слід зазначити, що в США відсутній федеральний ПДВ, але стягується універсальний акциз у формі податку з продажів.

Структура податкової системи вказаних країн у 1995 році характеризується даними таблиці 1.2.

#### Таблиця 1.2

Податкова структура у провідних країнах світу

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Види податків | Країни | | | | | |
| США | Німеччи-на | Великоб-рітанія | Швеція | | Украї-на |
| 1. Прямі податки   в тому числі : | 57,0 | 32,8 | 47,4 | | 44,3 | 40,7 |
| - податок на прибуток | 8,8 | 2,8 | 9,3 | | 6,3 | 27,7 |
| - індивідуальний прибутковий податок | 36,3 | 27,3 | 27,4 | | 35,2 | 9,1 |
| - податок на майно | 11,1 | 2,7 | 10,5 | | 2,8 | 0,3 |
| 1. Непрямі податки   в тому числі : | 17,9 | 27,8 | 34,7 | | 24,3 | 30,5 |
| - ПДВ | 7,9 | 17,3 | 19,0 | | 15,1 | 25,8 |
| - специфічні акцизи | 7,7 | 9,4 | 14,1 | | 8,6 | 2,3 |
| 3. Відрахування на соціальне страхування | 25,1 | 39,3 | 17,7 | | 29,1 | 26,7 |
| 4. Інші надходження | - | 0,1 | 0,2 | | 2,3 | 2,1 |
| Питома вага податків у ВНП | 27,9 | 39,2 | 35,3 | | 49,7 | 32,3 |

Згідно з стандартами світової фінансової статистики, до складу по­даткової системи включаються відрахування на соціальне страхування, з огляду на що проведено додаткові розрахунки щодо визначення по­даткової структури України.

Порівняльна характеристика непрямих податків в різних країнах представлена на рис.1.2 та 1.3.



Рис.1.2 Порівняльна характеристика надходжень ПДВ до бюджету в провідних країнах світу

Рис.1.3 Порівняльна характеристика надходжень до бюджету акцизів в провідних країнах світу

Як свідчать наведені дані, щодо структури за групами податків (пря­мі, непрямі, відрахування на соціальне страхування) Україна є близь­кою до середнього рівня. Так, у 1995 р. прямі податки в Україні стано­вили 40,7 %, у Німеччині — 32,8 % і у США — 57 %. При цьому непря­мі податки в Україні сягали 30,5 %, у США— 17,9 % і у Великобри­танії—34,7 %. В Україні відрахування на соціальне страхування були на рівні 26,7 %, у Великобританії— 17,7 % і в Німеччині—39,3 %. У нас, як і у більшості розвинутих країн світу, спостерігається перевищен­ня прямих податків над непрямими, хоча після 1995 р. (див. табл. 1.1) в Україні мало місце зниження ролі прямого оподаткування. Однак неста­більність податкової структури, як і податкової системи, є характерною ознакою податкової політики у нашій державі.

Наведені в таблиці 1.2 дані свідчать, що основні відмінності податко­вої структури України від систем оподаткування розвинутих країн стосуються окремих видів податків. Насамперед, це має відношення до сис­теми прибуткового оподаткування. Так, у 1995 р. податок на прибуток підприємств в Україні становив 27,7 %, тоді як у Німеччині—тільки 2,8 %, а у Великобританії—9,3 %, що є близьким до максимального значення відповідного показника для розвинутих країн. Водночас при­бутковий податок з громадян в Україні дорівнював усього 9,1 % (про­ти 36,3 % у США і 35,2 % у Швеції). Найнижчий його рівень серед країн, які розглядаються, спричиняє діаметрально протилежне співвід­ношення між прибутковим оподаткуванням юридичних і фізичних осіб. І хоча в останні роки в нашій державі зростала питома вага прибутко­вого податку з громадян, і дещо зменшувалася роль податку на прибу­ток підприємств, все ж Україні знадобиться досить багато часу для до­сягнення оптимального співвідношення складових у системі прибутко­вого оподаткування.

У системі непрямого оподаткування в Україні кидаються у вічі іс­тотні відмінності між універсальними і специфічними акцизами. У нас ПДВ сягає 25,8 %, тоді як у Великобританії — 19 %, а у США, які ви­користовують податок з продажів,—тільки 7,9 %. При цьому в Україні на специфічні акцизи припадало всього 2,3 %, що є значно меншим, ніж у провідних державах: у США—7,7 %, у Великобританії—14,1 %. І хоча скрізь спостерігається переважання універсальних акцизів, воно е не настільки значним, як в Україні, а в США співвідношення майже рівноцінне: 7,9 % — податок з продажів і 7,7 % -специфічні акцизи.

Таким чином, підбиваючи підсумки порівняльного аналізу податко­вої структури в Україні та в розвинутих державах, слід зазначити, що названі відмінності є не просто різним арифметичним співвідношенням окремих груп і видів податків. Це відображення різних ідеології та спрямованості податкової політики. Скільки б не говорилося про пос­лаблення податкового тиску на підприємства, за умов тієї податкової структури, що існує в Україні, зробити це дуже складно. Тому так важ­ливо послідовно і цілеспрямовано, поступово, крок за кроком, але пос­тійно і наполегливо вдосконалювати податкову структуру нашої держа­ви.

Структурно-логічна схема ПДВ представлена на рис.1.4

Вивільняються від оподаткування

База оподаткування

Об’єкти, які не підлягають оподаткуванню

0%

20%

Операції по вивозу з Укроаїни

Операції по ввозу до України

Операції з продажу товарів

Зареєстровані як платники ПДВ

Фізич-ні особи

Юри-дичні особи

Ставки

Об’єкт оподаткування

Платники

Рис.1.4 Структурно – логічна схема ПДВ

Іншим непрямим податком є акциз.

Походження терміна «акциз» пояснюється по - різному:

1) excidere - робити надрізи на бірках, що означають сплату податку ;

2) ciseaux - ножниці, що визначають розходження в ціноутворенні;

3) accidere - відсікання, відрізання частини ціни товару при акцизі;

4) assidere - накладати, установлювати .

Схема акцизного збору представлена на рис.1.5.

Сума акцизного збору

**\***

Диференційовані

Митна вартість\*курс відповідної валюти НБУ

(Собівартість+

+Прибуток)\*ста-вка Акцизного збору

Визначення оподатковуваного обороту

Закупівель-на вартість

Митна вартість

Обороти з реалізації товарів

Придба-них за іноземну валюту

Для імпортних товарів

Для вітчизня-них товарів

Які здійснюють підприємницьку діяльність та виробляють чи імпортують підакцизні товари

Фізич-ні особи

Юри-дичні особи

Ставки

Об’єкт оподаткування

Платники

Рис.1.5 Структурно – логічна схема акцизного збору

Акцизи були відомі вже в Древньому Римі, де податки з внутрішнього споживання використовувалися досить широко. У Західній Європі система акцизів уперше вводиться в Голландії під час війни з Іспанією й у XVI сторіччі була настільки поширеною, що деякі предмети оподатковувалися по п'ять-шість разів. Прямування акцизів по Європі проходило дуже складно і їх впровадження сприймалося насторожено, при цьому акциз і одержав другу назву - «голландського чорту». У Росії акцизи вперше з'являються при Петpі Великому, хоча податки, по своїй природі схожі з ними, були давно. Так, у 1574 році в жалуваній грамоті Великого князя Василія Івановича мешканцям міста Смоленська було продиктовано стягувати з м'ясників при забої «яловичини» по півгрошу (акциз із м'яса). На початку 17 сторіччя згадується про збір із темянного майстерності (ладану) - по 7 алтин із пуда, а про медяну данину і брашне мито згадується в 10 сторіччі. Самий же термін «акциз» уперше зустрічається в регламенті 1719 р. штатс-контор- колегії, що, певне, запозичав Петро I із шведського законодавства, згадуючи в регламенті «про митну і акцизну контору».

Отже, історичний екскурс і характеристика непрямих податкових важелів дозволяє стверджувати, що вони грають велику роль в формуванні державного бюджету країни, оскільки займають майже четверту частину в загальній сумі всіх надходжень до бюджету.

* 1. **Особливості нарахування ПДВ та акцизного збору**

Приблизно в третині держав, де стягується ПДВ, встановлено єдину податкову ставку (Аргентина, Бра­зилія, Великобританія, Данія, Нова Зеландія, Фінляндія, Японія та ін.). Розмір єдиної ставки коливається від 3 до 28%. Найнижча з єдиних ставок застосовується в Японії (3,6%), Панамі (5%), у ряді інших країн Латинської Америки (6—7%). Найвищі — в Чехії та Словаччині (23%), в Данії (22%), Болгарії (20%). Високі єдині ставки було встановлено при введенні податку в деяких країнах СНД — у Білорусі, Казахстані, Росії (28%). У середньому ж по всіх країнах, які мають єдині ставки, її розмір становить 17—18% (Бра­зилія, Великобританія, Фінляндія, Канада та ін.).

Однак більшість країн встановлюють декілька ставок податку на додану вартість — від двох (Німеччина, Норвегія, Україна) до п'яти (Ірландія, Марокко, Туреччина, Франція) і навіть шести (Бельгія). Багато країн мають три ставки (Ізраїль, Нідерланди, Португалія) або чотири (Греція, Італія, Румунія).

Одна із ставок є головною. Її називають стандартною, або нормальною. Вона коливається від 7—10 до 22—25% (інколи вище). Найвищі із стандартних ставок при введенні ПДВ було встановлено в деяких країнах Східної Європи (в Угорщині — 25%). Найнижча із стандартних ставок діє в Німеччині (7%). У середньому ж стандартна ставка дорівнює 17—18% (Греція, Нідерланди, Португалія, Франція). Винят­ком із загального правила є Малаві, де встановлено надзви­чайно високу стандартну ставку — 35% .

Поряд із стандартною ставкою встановлюються одна або декілька знижених ставок. Зазвичай вони застосовуються до товарів першої необхідності. Розміри знижених ставок можуть коливатися від 1—2 до 10% (дуже рідко — вище). Найнижча із скорочених ставок застосовується в Бельгії (1%). Поряд з нею діють дві інші знижені ставки (6 та 7%). У Франції скороченими є три ставки (2,1; 4; 5,5%). Найвища із скорочених ставок при введенні податку була встановлена Угорщиною (15%).

Щодо деяких товарів, навпаки, встановлюються завищені ставки. Розмір їх коливається в середньому від ЗО до 50%, а інколи і значно вище. Завищені ставки стосуються предметів розкошу, до яких можуть відноситись коштовні вироби, автомашини, косметика, електроприлади тощо. У Норвегії завищена ставка може сягати 125%, у Кенії — 270%.

Як можна бачити, амплітуда коливань ставок доволі значна. В Італії, де встановлено три ставки, стандартна ставка дорівнює 19%, знижена — 4,9, завищена — 38%. Греція встановила традиційний європейський ПДВ з місцевими поправками на ставки: стандартна ставка дорівнює 18%,завищена — 36, знижена — 3% (газети, журнали, книги) і 8% (предмети першої необхідності).

Особливістю ПДВ є так звана нульова ставка. Вона встановлена у Великобританії, Греції, Ірландії, Нідерландах, Португалії, у 1997 році встановлена в Україні. Нульова став­ка і звільнення від оподаткування — не одне й те ж. Нульова ставка — це ставка податку, який, у принципі, стягується, але за ставкою 0 відсотків. У цьому розумінні нульова ставка має такі ж наслідки, як і звільнення від податку. Однак підприємець, котрий сплачує податок за нульовою ставкою, отримує право на повернення всієї суми ПДВ, що входить у вартість товарів та послуг, які придбаваються ним у процесі виробництва товарів. Подібна пільга ставить його в більш вигідні умови порівняно з тими підприємцями, котрих про­сто звільнено від сплати податку.

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

В Україні відповідно до Закону «Про податок на добав­лену вартість» від 20.12.1991 р. сплата податку на додану вартість провадилася за ставкою в розмірі 28 відсотків; при реалізації товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами і тарифами, що включають податок, застосовувалась ставка в розмірі 22 відсотків.

З 1993 року обчислення ПДВ проводилося за ставкою 21, 875 відсотка до оподатковуваного обороту та за ставкою 16,67 відсотка до оподатковуваного обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) у валютах країн СНД.

З другого півріччя 1997р. введено в дію новий Закон "Про податок на додану вартість", згідно із яким всі об'єкти оподаткування, за ви­нятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка, оподатковуються за ставкою 20 відсотків.

База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається виходячи з їх договірної вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами з урахуванням акцизного збору, ввізного мита,інших податків і зборів (обов`язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається в ціну товарів (робіт, послуг) згідно із законами україни з питань оподаткування. до складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу в зв`язку з компенсацією вартості товарів (робіт, послуг), проданих (виконаних, наданих) таким платником податку.

У разі продажу товарів (робіт, послуг) без оплати або з частковою оплатою їх вартості коштами у межах бартерних (товарообмінних) операцій, натуральних виплат у рахунок оплати праці фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, передачі товарів (робіт, послуг) у межах балансу платника податку для невиробничого використання, витрати на яке відносяться до валових витрат виробництва (обігу) і не підлягають амортизації, а також пов`язаний з продавцем особі, база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Для товарів, які ввозяться (пересилаються) на митну територію україни платниками податку, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товаів, але не менша митної вартості, зазначеної у ввізній митній деклараціі з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону україни, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов`язаних з ввезенням (пересіланням) таких товарів, плати за використання об`єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов`язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну товарів (робіт, послуг) згідно із законами україни з питань оподаткування. визначена вартість перераховується в укаїнські гривні за валютним (обмінним) курсом нціонального банку україни, що діяв на момент виникнення податкових зобов`язань.

В цьому випадку сума податку на додану вартість нараховується за формулою, де:

В - митна вартість товару,

З - митні збори,

М - мито,

Аз - сума акцизу,

П - ставка податку на додану вартість;

А) на товари, на які нараховується мито і акцизний збір :

ПДВ = ( В+З+М+Аз) \* П\100

Б) на товари, на які нараховується лише мито :

ПДВ + (В+З+М) \* П\100

В) на тільки підакцизні товари :

ПДВ + (В+З+Аз) \* П\100

Г) по іншим товарам ( які не підлягають нарахуванню мита і акцизного збору):

ПДВ + (В+З) \*П\100

Для робіт (послуг), які виконуються (надаються) нерезидентами на митній територіїї України, базою оподаткування є договірна (контрактна ) вартість таких робіт з урахуванням усіх податків, зборів (обов`язкових платіжів), за винятком пдв, що включаються у ціну продажу робіт (послуг) згідно із законами україни з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку україни, що діяв на момент виникнення податкових зобов`язань.

У випадках коли платник податку здійснює діяльність з продажу товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення. довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати продаж від імені та за дорученням іншої особи без передання права власності на такі товари, базою опдаткування є продаж на вартість цих товарів, визначена у порядку, встановленому Законом.

1. Об`єкти оподаткування, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка, оподатковуються за ставкою 20%.
2. Податок становить 20% бази оподаткування, та додається до ціни товарів (робіт, послуг).
3. Податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій з:

- продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України. У тому числі за нульовою ставкою оподатковуються операції з:

- поставки для заправки або постачання морських (океанських) суден, що: використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, іншої комерційної, промислової або риболовецької діяльності, здійснюваної за межами територіальних вод України; використовуються для рятування або надання допомоги у нейтральних або територіальних водах інших країн; входять до складу військово-морських сил України та відправляються за межі територіальних вод України;

- поставки для заправки постачання повітряних суден, що: виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату; входять до складу військово-повітряних сил України та відправляються за межі повітряного кордону України;

- продажу робіт (послуг), призначених для використання та споживання за межами митної території України. У тому числі за нульовою ставкою оподатковуються операції з: надання послуг з передачі авторських прав ліцензій, патентів, прав на використання торгових марок та інших юридичних і екологічних знань, а також обробки даних та інформатики для нерезидентів;

- продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібної торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах) відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України;

- надання транспортних послуг з перевезення пасажирів та вантажів замежами митного контролю, митного кордону України, а саме : від пункту за межами державного кордону України до пункту проведення митних процедур з випуску пасажирів або вантажів з-під митного контролю на митну терторію України (включаючи внутрішні митниці); між пунктами поза межами митного кордону України;

- продажу вугілля та продуктів його збагачення, вугільних і торфових брикетів і продажу електроенергії.

- продажу газу, імпортованого в Україну.

1. Операції з надання послуг платником податку, пов`язані з перевезенням пасажирів і вантажів транзитом через територію України, оподатковуються за ставкою 20%.

Законом передбачено пільги на ряд послуг, які надаються в лікувальних закладах, закладах освіти, службах зайнятості, архівних установах, в сферах соціального захисту дітей, людей похилого віку та інвалідів, а також людей, які не мають житла та іншів.

Відповідно до міжнародних стандартів на території України запроваджено спеціальну реєстрацію платників податку на додану вартість в державній податковій адміністрації за місцем знаходження. Кожен платник податку отримує свідоцтво про реєстрацію в якості платника ПДВ та індивідуальний податковий номер. Це дасть можливість створити єдину базу даних платників податку.

Акцизний збір, як і ПДВ, належить до непрямих податків і встановлюється на високорентабільні та монопольні товари (продукцію) і включається до ціни товарі (послуг).

Ставки та перелік товарів (послуг) , на які поширється акцизний збір, встановлюються Верховною Радою України.

Платниками акцизного збору виступають суб`єкти або замовники підакцизних товарів, а також ті, що імпортують підакцизні товари громадянам, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи без громадянства, які ввозять або пересилають товари на митну територію України.

Об`єктами оподаткування акцизним збором визначені:

* обороти з реалізації вироблених в Україні подакцизних товарів шляхом їх продажу, обліку на інші товари чи шляхом безкоштовної передачі товарів або частковою їх оплатою;
* обороти з реалізації товарів для власного споживання, промислової переробки, а також для своїх працівників;
* митна вартість завезених в Україну товарів із врахуванням митна та митних зборів, придбаних за іноземну валюту у порядку товарообмінних операцій або безкоштовно одержаних;
* обороти в порядку натуральної оплати праці ;
* обороти з реалізації конфіскованого, садкового, безхазяйного майна, скарбів і скуплених цінностей;
* натуральні показники ( 1 л,1 кг, об`єм двигуна тощо) по деяких підакцизних товарах (алкоголь, тютюн, авто);
* обороти з реалізації предметів застави, включаючи їх передачу заставодержателю при невиконанні забезпеченю заставою зобов`язання.

В Україні акцизний збір сплачується відповідно до Дек­рету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р.

Особливої уваги заслуговує запровадження на території України Закону України від 15.09.96 р. "Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби", яким визначено особливості нарахування та сплати акцизного збору, що справляється з виготовлених українськими виробниками та ввезених на територію України алкогольних напоїв і тютюновх виробів. Сплата акцизного збору провадиться шляхом придбання акцизної марки встановленого зразка . Причому наклейка марки акцизного збору на алкогольний напій чи тютюновий виріб є дозволом на їх реалізацію споживачам і є митним оформленням, тобто підтверджує оплату акцизного зору.

Не підлягають оплаті акцизного збору :

* реалізація підакцизних товарів на експррт і за іноземну валюту;
* реалізація легкових автомобілів, які мають спеціальне призначення для інвалідів, оплата вартості яких провадиться органами соціального забезпечення;
* реалізація спеціальних легкових автомобілів, які мають спеціальне призначення для установ та організацій (швидка медична допомога, міліція та інші), перелік яких провадиться і визначається Кабінетом Міністрів України.

Перелік підакцизних товарів постійно змінюється, що потребує чіткого визначення подакцизних товарів і ставок акцизного збору відповідно до однорідних за ціною товарів у твердих сумах і у відсотках від вартості, тобто підакцизні товари повинні мати подвійну систему оподаткування;

* нормативну у твердих сумах;
* визначену у відсотках чи коефіцієнтах відповідно до вартості товару (наприклад, легкової машини).

Сума акцизного збору на товари, які ввозяться на терторію України розраховується за формулою, де :

В - митна вартість,

З - митні збори,

М - мито,

А - ставка акцизного збору,

а) по товарам, які не підлягають обкладанню митом: (В+З)\*А\100,

б) по товарам, які підлягають обкладанню митом: (В+З+М)\*А/100

Акцизний збір обчислюється у твердих ставках в ЕКЮ з одиниці реалізованих (переданих, ввезених в Україну) товарів (продукції) або за ставками у відсотках до обороту з реалізації (передачі) товарів (продукції), а для імпортованих товрів - до оборотів, які визначаються виходячи з митної (закупівельної) вартості з урахуванням фактично сплачених сум митних зборів ввізного (імпортного) мита та акцизного збору.

Як і ПДВ, акцизний збір, мито теж відноситься до непрямих податків. Платниками цього податку є юридичні та фізичні особи, що переміщують через митний кордон України транспортні засоби, товари, спадщину та інші предмети, а також за перебування цих предметів під митним контролем. Мито сплачується до або під час подання вантажної митної декларації (проведення митних процедур).

Обкладання митом товарів та інших предметів, які пересуваються через митну територію України, відбувається відповідно до Закону України "Про єдиний митний тариф"

Єдиний митний тариф - це систематизовані зведення ставок мита, якими обкладаються товари та інші предмети, які ввозяться на митну територію України або вивозяться за межи цієй території.

Мито,яке с митницею - це податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митницю України.

На окремі товари та інші предмети може устанавлюватися сезонне ввізне і вивізне мито на строк не більше чотирьох місяців з момента їх встановлення.

В окремих випадках при ввозі на митну територію України та вивоз за межи цієй території товарів незалежно вінших видів мита може застосовуватись :

* спеціальне мито;
* антидемпінгове мито ;
* компенсаційне мито.

Для встановлення фактів, які дають підставу для використання спеціального, антидемпінгового та компенсаційного мита, провадиться розслідування.

Нарахування мита на товари та інші предмети, які підлягають митному обложенню, провадиться на підставі їх митної вартості, тобто ціни, яка фактично сплачена або підлежить сплаті за них на момент перетину мтного кордону України.

Мито нараховується митним органом України відповідно до ставок Єдиного митого тарифу України, діючих на день представлення митної декларації, та сплачується як в національній валюті України, так і віноземній валюті, яку Національний банк України.

Для вивізного (спортного) мита ставки встановлен в відсотках до митної вартості, наприклад, цукор і сіль - 30%, цемент, пиво, вино - 10% тощо.

Від обкладення вивізним митом звільняють товари (роботи, послуги), які вивозяться в межах отриманих суб`єктом експортних квот, а також товари, виготовлені повністю з попередньо імпортованої давальницької сировини.

Ставки мита постійно змінюються відповідно до постанов КМУ.

**1.3 Інформаційно – правове забезпечення надходження до бюджету непрямих податків**

Щодо непрямих податків, то стосовно ПДВ та акцизного збору прийнято багато законодавчих актів, а в останній період внесено чимало змін до них. Особливо законодавство про ПДВ характеризується надто великою рухливістю та мінливістю. З часу прийняття першого Закону України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 р. видано ще чотири законодавчі акти, якими вносили зміни та доповнення до Закону. Піз­ніше став діяти Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. «Про податок на добавлену вартість», до яко­го 13 разів вносилися зміни та доповнення.

Сьогодні податок на додану вартість в Україні регулю­ється Законом України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року. Згідно з цим Законом всі підпри­ємства незалежно від форми власності сплачують податок на додану вартість у загальновстановленому порядку. За­кон суттєво відрізняється від Декрету, який діяв до нього.

Так, Закон визначає, що податок на додану вартість стано­вить 20 відсотків від бази оподаткування і додається до ціни товарів (робіт, послуг), тобто до бази оподаткування, а не включається до їхньої ціни, як було встановлено Де­кретом.

Із введенням у дію Закону втратили чинність всі пільги, встановлені іншими законодавчими актами. Наприклад, Законами України «Про внесення змін і доповнень до де­яких законодавчих актів України з питань пільгового опо­даткування підприємств і організацій, всеукраїнських та міжнародних об'єднань громадян, які постраждали вна­слідок Чорнобильської катастрофи» від 10.07.1996 р., «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» від 1.07.1993 р., «Про внесення змін і доповнень до декретів Кабінету Міністрів України про податок на до­бавлену вартість» від 19.11.1993 р. від оподаткування звіль­нялися:

— реалізація сільськогосподарської продукції в раху­нок держконтракту та держзамовлення;

— товари, що імпортувалися всеукраїнськими та між­народними об'єднаннями громадян, які постраждали вна­слідок Чорнобильської катастрофи;

— вартість робіт з будівництва об'єктів соціальної сфе­ри і житла, а також будівельно-монтажних робіт із спорудження об'єктів виробничого призначення сільськогоспо­дарських підприємств;

— роботи з благоустрою (озеленення, зовнішнє освітлення, експлуатація міських доріг) та ін.

Законом України «Про податок на додану вартість» та­ких пільг не передбачено.

Втратили пільги також деякі підприємства, що займа­ються специфічною діяльністю. Зокрема, підприємство з виготовлення пам'ятників з мармурового кришива та при­родного каменя до прийняття Закону вважалось таким, що надає ритуальні послуги. Після введення в дію Закону підприємство вже не може користуватись пільгою на пода­ток на додану вартість.

Закон України «Про податок на додану вартість» визначає плат­ників податку, об'єкти, базу та ставки оподаткування, пе­релік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпор­тних операцій, поняття податкової накладної, порядок об­ліку, звітування та внесення податку до бюджету.

Декрет Кабінету Міністрів «Про єдиний митний тариф» із останніми змінами та доповненнями від 16.03.2000 року зазначає, що до 1 січня 2008 року ввізне мито не справляється при ввезенні товарів (включаючи машинокомплекти) на митну територію України, які використовуються для будівництва і виробничої діяльності підприємств по виробництву автомобілів і запасних частин до них з інвестицією (у тому числі іноземною) виключно в грошовій формі, що становить суму, еквівалентну не менше 150 мільйонам доларів США за офіційним валютним курсом Національного банку України на день внесення такої інвестиції до їх статутного фонду, яка зареєстрована у встановленому законодавством порядку. Порядок і обсяги ввезення цих товарів (включаючи машинокомплекти) встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Вказується також, що тимчасово, до 1 січня 2009 року, ввізне мито не справляється при ввезенні на митну територію України товарів, які використовуються для виробництва космічної техніки (включаючи агрегати, системи та їх комплектуючі для космічних комплексів, космічних ракет-носіїв, космічних апаратів і наземних сегментів космічних систем), якщо такі товари не виготовляються на території України. Перелік цих товарів, крім підакцизних, з визначенням кодів згідно з Гармонізованою системою опису та кодування товарів, а також порядок і обсяги їх ввезення визначаються Кабінетом Міністрів України. У разі нецільового використання зазначених товарів платник податку зобов'язаний сплатити ввізне мито у встановленому законодавством порядку.

27 березня 2000 року був прийнятий Наказ Державної митної служби України “Про Порядок нарахування митних зборів, мита, податку на додану вартість та акцизного збору при митному формленні товарів, транспортних засобів та запасних частин до них, які переміщуються через митний кордон України і належать громадянам”.

Цей Порядок установлює єдині норми та правила, що діють при переміщенні через митний кордон України предметів, товарів,транспортних засобів та запасних частин до них, які належать громадянам.

Товари, транспортні засоби та запасні частини до них, що переміщуються через митний кордон України і належать громадянам, підлягають обкладанню митними зборами, митом, ПДВ та акцизним збором.

Митне оформлення товарів у повному обсязі та їх пропуск через митний кордон України здійснюються лише після сплати митних зборів, мита, ПДВ та акцизного збору.

Товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України громадянами, які прямують рейсами залізничного та авіаційного транспорту, що здійснюються відповідно до встановленого розкладу руху на підставі міждержавних (міжвідомчих) угод про транспортне сполучення, або пересилаються в МПВ вартістю понад 200 євро (у тому числі для підакцизних), або одиничний неподільний предмет вартістю понад 300 євро (крім підакцизних) обкладаються митними зборами, митом за повними ставками Єдиного митного тарифу України, ПДВ та в установлених випадках акцизним збором з тієї частини митної вартості предметів, товарів, що перевищує суму, еквівалентну 200 євро.

У разі ввезення одиничного неподільного предмета вартістю, що перевищує суму, еквівалентну 300 євро (для підакцизних - що перевищує суму, еквівалентну 200 євро), митні збори, мито, ПДВ та акцизний збір нараховуються з урахуванням усієї суми митної вартості такого предмета (товару).

Товари, що ввозяться громадянами на митну територію України іншими видами транспорту або транспортними засобами, що не здійснюють рейси відповідно до встановленого розкладу руху на підставі міждержавних (міжвідомчих) угод про транспортне сполучення, обкладаються митними зборами, митом за повними ставками Єдиного митного тарифу України, ПДВ та акцизним збором у повному обсязі незалежно від їх вартості.

Мито, податок на додану вартість та акцизний збір не нараховуються на:

- товари (у тому числі підакцизні) загальною вартістю, що не перевищує суму, еквівалентну 200 євро, або одиничний неподільний предмет вартістю до 300 євро (для підакцизних – що перевищує суму, еквівалентну 200 євро), що ввозяться (пересилаються) громадянами, які прямують рейсами залізничного та авіаційного транспорту, що здійснюються відповідно до

встановленого розкладу руху на підставі міждержавних (міжвідомчих) угод про транспортне сполучення, або пересилаються в МПВ.

- горілчані вироби в кількості 1 літра, вино - 2 літрів, тютюнові вироби - 200 сигарет (або 200 грамів цих виробів) на одну особу.

- речі, що тимчасово ввозяться (пересилаються) на митну територію України під письмове зобов'язання про їх зворотне вивезення або з метою транзиту.

* речі, що ввозяться (пересилаються) у разі переселення громадян на постійне місце проживання в Україну.

На сьогодні перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору на такі товари визначено в чотирьох законах України, а саме: від 06.02.96 р. N 30/96 ВР "Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби", від 07.05.96 р. N 178/96 ВР <javascript:OpenWin('178/96-ВР')> "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої", від 24.05.96 р. N 216/96 ВР "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них", та від 11.07.96 р. N 313/96 ВР "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)". І якщо вже із самої назви перших трьох законів можна легко визначити такі групи підакцизних товарів, як тютюнові вироби, спирт та алкогольні напої, транспортні засоби та шини до них відповідно, то в останньому Законі налічується понад тридцять найменувань підакцизних товарів згідно з кодами виробів за Гармонізованою системою опису та кодування товарів. При цьому значній кількості підакцизних товарів українського виробництва законодавством надано пільговий режим оподаткування акцизним збором, що негативно впливало на співробітництво з міжнародними організаціями, а державний бюджет, у свою чергу, недораховувався відповідних сум акцизного збору.

Таким чином, в Україні, де визначено чи не найбільший перелік підакцизних товарів, формування бюджету від надходження акцизного збору забезпечується в основному від реалізації такої продукції, як тютюнові вироби, спирт, алкогольні напої, нафтопродукти та пиво.

Законом України від 04.11.99 р. N 1214-XIV "Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування підакцизних товарів (продукції)" внесено зміни до двох законів, якими визначено перелік підакцизних товарів та ставки акцизного збору.

По-перше, це стосується змін у Законі України від 11.07.96 р. N 313/96 ВР "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)". В ньому виключається значна кількість підакцизних товарів, а залишаються лише такі групи, як нафтопродукти, а також пиво солодове та ювелірні вироби. Необхідно звернути увагу на зміну ставки акцизного збору на ювелірні вироби, яку зменшено з 55% до 35%, та механізму обчислення акцизного збору при здійсненні імпорту ювелірних виробів, за якого встановлена у відсотках ставка застосовуватиметься до оборотів, які визначаються виходячи з митної (закупівельної) вартості, збільшеної на суму

ввізного мита, без урахування акцизного збору. Зміна зазначеного механізму стосується лише ювелірних виробів, бо тільки для цієї групи ставки акцизного збору встановлено у відсотках. Для всіх інших груп підакцизних товарів встановлено тверді ставки акцизного збору з одиниці товару (продукції).

По-друге, це стосується змін у Законі України від 24.05.96 р. "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них", у якому вилучено з переліку підакцизних товарів шини пневматичні гумові для легкових автомобілів.

Зазначені вище зміни в законодавстві набрали чинності із січня 2000 р. Таким чином, з поточного року перелік підакцизних товарів значно скоротився. Їх можна об'єднати у сім основних груп: спирт, алкогольні напої, пиво солодове, тютюнові вироби, нафтопродукти, транспортні засоби та ювелірні вироби.

Також застосовується Наказ Міністерства Фінансів України від 12.05.1994 “Про затвердження Інструкції про порядок ведення державними податковими інспекціями оперативно-бухгалтерського обліку податків і неподаткових платежів”, якою встановлюється порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), передбачених бюджетною класифікацією України за доходами, до Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів та до державних цільових фондів, сум фінансових санкцій та пені, що застосовуються до підприємств, установ, організацій та громадян відповідно до чинного законодавства.

Відповідно до Указу Президента України від 30.06.95 р. "Про справляння податку на добавлену вартість з імпортних товарів" від податку на добавлену вартість звільнені імпортна сировина, матеріально-технічні ресурси, комплектуючі вироби, устаткування, матеріали, техніка та інші товари, що ввозяться господарюючими суб'єктами всіх форм власності, в тому числі посередниками (прямими постачальниками) для виробничих та власних потреб (тобто без наступної реалізації), а також енергоносії (нафта і газ), що ввозяться для виробничих потреб, в тому числі по бартерних операціях. При цьому прямі постачальники - це посередники-резиденти, які імпортують товари на підставі договорів комісії та договорів доручення.

Листом Головної Державної податкової інспекції України від 3.05.1995р. “Щодо відповідальності платників за несвоєчасне подання державним податковим інспекціям податкових декларацій, розрахунків” платники податку за неподання або несвоєчасне подання державним податковим інспекціям податкових декларацій, розрахунків та інших документів, необхідних для обчислення податку, сплачують до бюджету 10 відсотків належної до сплати суми податку.

Зокрема, з податку на доходи ця сума рахується, як 10 відсотків від суми, зазначеної в розрахунку податку на доходи в рядку 10 "До сплати по строку".

Виходячи з цього, зробимо аналіз податкових надходжень до ЧМДПІ в розрізі непрямих податків.

Українське законодавство про ПДВ характеризується надто великою рухливістю та мінливістю. З часу прийняття першого Закону України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 р. видано ще чотири законодавчі акти, якими вносили зміни та доповнення до Закону. Піз­ніше став діяти Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. «Про податок на добавлену вартість», до яко­го 13 разів вносилися зміни та доповнення.

Сьогодні податок на додану вартість в Україні регулю­ється Законом України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року. Згідно з цим Законом всі підпри­ємства незалежно від форми власності сплачують податок на додану вартість у загальновстановленому порядку. За­кон суттєво відрізняється від Декрету, який діяв до нього.

Так, Закон визначає, що податок на додану вартість стано­вить 20 відсотків від бази оподаткування і додається до ціни товарів (робіт, послуг), тобто до бази оподаткування, а не включається до їхньої ціни, як було встановлено Де­кретом.

Із введенням у дію Закону втратили чинність всі пільги, встановлені іншими законодавчими актами. Наприклад, Законами України «Про внесення змін і доповнень до де­яких законодавчих актів України з питань пільгового опо­даткування підприємств і організацій, всеукраїнських та міжнародних об'єднань громадян, які постраждали вна­слідок Чорнобильської катастрофи» від 10.07.1996 р., «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» від 1.07.1993 р., «Про внесення змін і доповнень до декретів Кабінету Міністрів України про податок на до­бавлену вартість» від 19.11.1993 р. від оподаткування звіль­нялися:

— реалізація сільськогосподарської продукції в раху­нок держконтракту та держзамовлення;

— товари, що імпортувалися всеукраїнськими та між­народними об'єднаннями громадян, які постраждали вна­слідок Чорнобильської катастрофи;

— вартість робіт з будівництва об'єктів соціальної сфе­ри і житла, а також будівельно-монтажних робіт із спорудження об'єктів виробничого призначення сільськогоспо­дарських підприємств;

— роботи з благоустрою (озеленення, зовнішнє освітлення, експлуатація міських доріг) та ін.

Законом України «Про податок на додану вартість» та­ких пільг не передбачено.

Втратили пільги також деякі підприємства, що займа­ються специфічною діяльністю. Зокрема, підприємство з виготовлення пам'ятників з мармурового кришива та при­родного каменя до прийняття Закону вважалось таким, що надає ритуальні послуги. Після введення в дію Закону підприємство вже не може користуватись пільгою на пода­ток на додану вартість.

У Законі України «Про податок на додану вартість» (із врахуванням змін) є тільки два підпункти щодо діяльності такого виду підприємств.

1. Згідно з підпунктом 5.1.14 Закону звільняються від оподаткування операції з надання культових послуг та про­дажу предметів культового призначення релігійним орга­нізаціям за переліком, встановленим Кабінетом Мініст­рів України (Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.1997 р. №1010).

2. Згідно з підпунктом 5.1.15 Закону звільняються від оподаткування операції з надання послуг з поховання будь-яким платником податків. Причому Законом не передба­чено створення будь-якого перелікупослуг на поховання***.*** З введенням у дію цього Закону пільга надається тільки тим підприємствам, які безпосередньо надають послуги з похо­вання. Ці підприємства складають калькуляцію вартості послуг. До калькуляції можуть включатися як складові частини, так і вартість вінків, копання могил, замовлених автобусів, послуг супроводжуючого та ін. Саме вартість такої калькуляції не оподатковується податком на додану вар­тість. Але можуть бути випадки, коли організація застосовує допомогу інших підприємств. Наприклад, купує вінки в іншої організації, замовляє автобуси в автопарку, придбаває надгробні пам'ятники. В такому разі підприємство, яке на­дає послуги з поховання, сплачує підприємству-постачаль­нику ПДВ на загальних засадах і після відповідних змін у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. сума сплаченого податку на додану вартість відноситься до валових витрат виробництва.

Закон «Про податок на додану вартість» визначає плат­ників податку, об'єкти, базу та ставки оподаткування, пе­релік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпор­тних операцій, поняття податкової накладної, порядок об­ліку, звітування та внесення податку до бюджету.

Так,платником податку на додану вартість є як суб'єкт, так і не суб'єкт підприємницької діяльності (юри­дичні та фізичні особи) за умови, що обсяг їхніх опо­датковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти кален­дарних місяців перевищує 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Другим елементом податку на додану вартість єоб'єкт оподаткування***.*** Перед кожною з країн, які вводили ПДВ, поставало питання, на які товари, послуги, види діяльності має поширюватися цей податок. Чи має він охоплювати тільки товари, чи також і послуги; чи має він поширювати­ся лише на процес виготовлення товару і його виробництво, чи включати також і торгівлю. Кожна держава по-своєму вирішувала цю проблему. В більшості країн ПДВ застосо­вується і до сфери виробництва, і до надання послуг, і до сфери торгівлі. В ряді країн об'єктом оподаткування є не тільки надання товарів та послуг, але й будівництво (Фран­ція)1. Є країни, в яких ПДВ розповсюджується практично на всі товари та послуги.

В Україні відповідно до статті 3 Закону ***об'єктом опо­даткування є операції платників податку:***

*—* із продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, в тому числі операції з оплати вартості послуг за договорами оперативної оренди (лізингу) та операції з пе­редачі права власності на об'єкти застави позичальникові (кредиторові) для погашення кредиторської заборгованості заставодавця;

— із ввезення (пересилання) товарів на митну терито­рію України та отримання робіт (послуг), що надаються нерезидентами для використання або споживання їх на митній території України, в тому числі операції з ввезення (пересилання) майна за договорами оренди (лізингу), заста­ви та іпотеки;

— з вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для споживання їх за межами митної території України.

База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається з їхньої договірної (контрактної) вар­тості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків та зборів (обов'язкових платежів), за ви­нятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів (робіт, послуг) згідно із законами України з питань оподаткування. До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платникові по­датку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів (робіт, по­слуг), проданих (виконаних, наданих) таким платником податку.

**Ставки податку**

Податкова ставка може виражатися в абсолютній сумі або у відсотках. Податок на додану вартість належить до тих податків, одиницею оподаткування яких є відсоткова ставка. При встановленні ставок застосовуються різні варіанти. За нульовою ставкою оподатковуються операції:

1) з продажу товарів, які було вивезено (експортовано) платником податку за межі митної території України. У тому числі за нульовою ставкою оподатковуються операції:

— з поставки для заправки або постачання морських (океанських) суден, що:

— використовуються для навігаційної діяльності, пере­везення пасажирів або вантажів за плату, іншої комерцій­ної, промислової або риболовецької діяльності, здійснюва­ної за межами територіальних вод України;

— використовуються для рятування або подання допо­моги у нейтральних або територіальних водах інших країн;

— входять до складу військово-морських сил України та відправляються за межі територіальних вод України, у тому числі на якірні стоянки;

— з поставки для заправки або постачання повітряних суден, що:

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

— входять до складу військово-повітряних сил України та відправляються за межі повітряного кордону України, у тому числі в місця тимчасового базування;

— з поставки для заправки (дозаправки) та постачання космічних кораблів, а також супутників. Товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України в разі, якщо вивезення їх (екс­портування) засвідчено належно оформленою митною ван­тажною декларацією;

2) з продажу робіт (послуг), призначених для викорис­тання та споживання за межами митної території Украї­ни. У тому числі за нульовою ставкою оподатковуються операції:

— з надання нерезидентам в оренду, чартер, фрахт мор­ських або повітряних суден, що використовуються на міжна­родних маршрутах або лініях, а також космічних кораблів або супутників чи їхніх частин або окремих функцій;

— з надання послуг персоналові з обслуговування мор­ських, повітряних та космічних об'єктів;

— з надання послуг з передачі авторських прав, ліцензій, патентів, прав на використання торгових марок та інших юридичних та економічних знань, а також з обробки даних та інформатики для нерезидентів;

— з надання послуг з організації реклами і публічних зв'язків за межами України; із забезпечення персоналом нерезидентів України; з культурної, спортивної, освітньої діяльності за межами України;

— з надання послуг із туризму на території України в разі продажу їх за межами України безпосередньо або при посередництві нерезидентів із застосуванням безготівкових розрахунків;

3) з продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами роз­дрібної торгівлі, розташованих на території України в зо­нах митного контролю (безмитних магазинах), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України.

Продаж товарів (робіт, послуг) безмитними магазинами без нарахування податку на додану вартість може здійснюва­тися виключно фізичним особам, котрі виїжджають за мит­ний кордон України, або фізичним особам, котрі переміщу­ються транспортними засобами, що належать резидентам та перебувають поза митними кордонами України. Поря­док контролю за дотриманням норм цього підпункту вста­новлюється Кабінетом Міністрів України. Порушення їх тягне за собою відповідальність, встановлену законодавством.

Товари, придбані в безмитних магазинах без сплати по­датку на додану вартість, у разі зворотного ввезення таких товарів на митну територію України підлягають оподатку­ванню в порядку, передбаченому для оподаткування опе-рацій із ввезення (пересилання) товарів на митну терито­рію України;

4) з надання транспортних послуг із перевезення паса­жирів та вантажів за межами митного кордону України, а саме — від пункту за межами державного кордону Украї­ни до пункту проведення митних процедур з випуску паса­жирів або вантажів з-під митного контролю на митну тери­торію України (включаючи внутрішні митниці); від пунк­ту проведення митних процедур з випуску пасажирів або вантажів за межі митного кордону України (включаючи внутрішні митниці) до пункту поза межами державного кордону України; між пунктами поза межами митного кор­дону України.

5) з продажу вугілля та продуктів його збагачення, вугіль­них і торфових брикетів; з продажу електроенергії.

Податкові періоди

Відповідно до пп. 7.9.1 п. 7.9ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» для платників податку, в яких обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік перевищує 7200 нео­податковуваних мінімумів доходів громадян, податковий (звітний) період дорівнює календарному місяцю.

Платники податку, котрі мають обсяг операцій з прода­жу товарів (робіт, послуг) менший, ніж 7200 неоподаткову­ваних мінімумів доходів громадян, можуть застосовувати за своїм вибором податковий період, що дорівнює кален­дарному місяцю або кварталу. Заяву про своє рішення з цього питання платник податку подає податковому органу за один місяць до початку календарного року.

Протягом календарного року дозволяється заміна квар­тального податкового періоду на місячний з початку будь-якого кварталу поточного року. Заява про таку заміну на­дається платником податку до податкового органу за один місяць до початку кварталу. Зворотні зміни в одному ка­лендарному році не дозволяються.

Таким чином, платники податків, котрі мають обсяг опо­датковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) із врахуванням податку на додану вартість менш ніж 7200 неоподатковуваних мінімумів, повинні подати в податкову адміністрацію заяву про встановлення вибраного ним по­даткового періоду (місяць чи квартал) за один місяць до початку календарного року.

На виконання Закону України «Про податок на додану вартість» наказом Державної податкової адміністрації України затверджено форми та порядок ведення податко­вого обліку, обумовленого вимогами статті 7 Закону. А саме, розроблено та затверджено форму і порядок заповнення:

— податкової накладної;

— розрахунку коригування кількісних і вартісних по­казників;

— книги обліку продажу товарів (робіт, послуг);

— книги обліку придбання товарів (робіт, послуг). Ці документи складаються виключно особами, котрі зареєстровані в податковому органі як платники податку на додану вартість та яким присвоєно індивідуальний по­датковий номер платника. Якщо особа, котра не підпадає під визначення як платник податку, у зв'язку з обсягами оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг), меншими ніж 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, вважає за доцільне зареєструватись як платник податку, то реєстрація здійснюється за її заявою.

Податкова накладна є важливим документом, оскільки одночасно виконує функції звітного податкового і розра­хункового документа, який підтверджує факт продажу чи придбання товарів (робіт, послуг), що тягне за собою виник­нення права на податковий кредит та податкове зобов'я­зання. Вона складається у двох примірниках на момент виникнення податкових зобов'язань продавця, тобто з від­вантаження або з оплати, залежно від того, яка з операцій здійснилась раніше, відповідно до вимог пункту 7.3 «Дата виникнення податкових зобов'язань» статті 7 Закону, і зберігається в продавця. Платник податку зобов'язаний надати покупцеві податкову накладну, що має містити:

а) порядковий номер-податкової накладної;

б) дату виписування податкової накладної;

в) назву юридичної особи або прізвище, ім'я та по бать­кові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);

д) місце розташування юридичної особи або місце по­даткової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;

е) опис (номенклатуру) товарів (робіт, послуг) та кількість їх (обсяг, об'єм);

є) повну назву отримувача;

ж) ціну продажу без врахування податку;

з) ставку податку та відповідну суму податку у цифро­вому значенні;

й) загальну суму коштів, що підлягають сплаті з ураху­ванням податку.

У разі звільнення від оподаткування у випадках, передба­чених Законом, у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідний підпункт статті Закону.

Якщо операції звільнено від оподаткування, складають­ся окремі податкові накладні.

Податкова накладна виписується на кожну повну або часткову поставку товарів (робіт, послуг). Коли частка товару (робіт, послуг) не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) частково поставлених товарів зазначається в додатку до податкової накладної у порядку, встановленому центральним податковим органом України, та враховується у визначенні загальних податкових зобов'язань.

Для фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти під­приємницької діяльності, котрі ввозять (пересилають) товари (предмети) на митну територію України в обсягах, що підля­гають оподаткуванню згідно з законодавством України,оформлення митної декларації прирівнюється до подання податкової накладної.

Глава 2 Специфіка діяльності Чернігівської міжрайонної ДПІ

**2.1 Оцінка результатів контрольної роботи Чернігівської міжрайонної ДПІ**

Основними функціями Чернігівської міжрайонної ДПІ є: контроль за дотриманням законодавства про податки, інших платежів до бюджету; забеспечення повного обліку платників податків та інших платежів, правильності їх обчислення та своєчасності надходження, реєстрація фізичних осіб - платників податків та інших обов’язкових платежів; контроль за своєчасністю надання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов’язаних з обчисленням податків, інших платежів, перевірка вірогідності цих документів щодо правильності визначення об’єктів оподаткування і обчислення податків та інших платежів до бюджетів; ведення обліку внесків на сплату ввізного та вивізного мита, здійснення контроля за його погашенням;забезпечення застосування та своєчасного сплачування сум фінансових санкцій, передбачених законодавчими актами України, за порушення законодавства про оподаткування; проведення перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів до бюджетів та інші.

Згідно даних таблиці 2.1 за звітний період було перевірено 325 підприємств в Чернігівському районі, які сплачують податки та інші платежі, з них у 206 виявлені порушення з податкового законодавства. Із цих 206 підприємств матеріали по 33 передані до суду, а на інші накладені фінансові санкції в розмірі 329 тис.грн. та нараховані пені на суму 449 тис. грн. Збільшення у порівнянні із аналогічним періодом 1998 року, в основному, відбувається за рахунок пені по картках особистих рахунків.

Кількість перевірених платників податків та зборів, у яких виявлено порушення податкового законодавства, представлена на рис.2.1.



Рис. 2.2 Кількість платників податків та зборів, у яких виявлено порушення податкового законодавства

В 1999 році найбільші суми донарахувань разом з фінансовими санкціями проведені по агрофірмі “Авангард” на загальну суму 133,2 тис.грн., в тому числі по ПДВ – 4,7 тис.грн., по інноваційному фонду – 29,1 тис.грн., та по відрахуванню на дорожні роботи – 46,6 тис.грн. Накладено фінансових санкцій 4,7 тис.грн. та нараховані пені 48,1 тис.грн.

По Олишівському ЛВМГУ донараховано 217 тис.грн., в т.ч. по податку на прибуток 3 тис.грн. та нараховані пені 214 тис.грн. Порушення по недорахуванню платежів допущені головними бухгалтерами даних підприємств.

Структурними підрозділами донараховано разом з фінансовими санкціями 3081 тис.грн. найбільші суми донарахувань проведено по відділу документальних перевірок юридичних осіб на суму 878 тис.грн., що більше проти минулого року на 185 тис.грн.

По сектору зовнішньоекономічної діяльності в поточному році донараховано 260 тис.грн., що менше в порівнянні з минулим роком на 89 тис.грн.

По відділенню податкової міліції донараховано 260 тис.грн., в минулому році було 746 тис.грн., донарахування зменшились на 486 тис.грн.

Менші донарахування проведені проти минулого року відділами по оподаткуванню фізичних осіб та місцевих податків і зборів, відповідно на 11 та 10 тис.грн. Донарахування склали по цих відділах 36 та 15 тис.грн. По прибутковому податку з громадян в 1999 році донараховано 36 тис.грн., донарахування на одного працівника склали 18 тис.грн. проти 15 тис.грн. в 1998 році. По громадянах, суб’єктах підприємницької діяльності донараховано податків в сумі 49 тис.грн., що більше проти відповідного періоду минулого року на 42 тис.грн. Збільшення донарахувань здійснено за рахунок нарахувань ПДВ по приватному підприємцю Грунтову Г.В. У звітному періоді за порушення податкового законодавства притягнуто до адміністративної відповідальності 81 особу та винесено адміністративних штрафів на 4 тис.грн., що більше проти минулого року на 1 тис.грн.

Відділом документальних перевірок юридичних осіб згідно національному плану контрольно – перевірочної роботи на 1999 рік здійснено 23 комплексні перевірки. Також здійснено 72 позапланові перевірки, в тому числі :

* 36 зустрічних перевірок;
* 8 тематичних перевірок;
* 26 перевірок по відшкодуванню ПДВ;
* 1 комплексна перевірка на закриття підприємства;
* 1 перевірка по завдвнню правоохоронних органів.

В 1999 році здійснено на 73 перевірки менше проти 1998 року. Із 33 перевірок, що передбачають донарахування, по 26 суб’єктах підприємницької діяльності встановлені порушення, що складає 78,8% від перевірених.

За 1998 рік із 132 перевірок, що передбачали донарахування, по 75 підприємствах встановлені порушення, що складає 56,8% перевірених.

За 1999 рік донараховано до бюджету 878 тис.грн.; донарахування на одну перевірку становить 33,8 тис.грн., на одно підприємство – 17,6 тис.грн.; на одного працівника – 198,6 тис.грн.

За 1998 рік донараховано до бюджету 683,7 тис.грн., донарахування на одну перевірку складають 9,1 тис.грн.; по одному підприємству – 6,2 тис.грн.; одним працівником – 136,7 тис.грн. Таким чином, донарахування в 1999 році збільшились на 194,3 тис.грн. або на 128,4% в порівнянні з 1998 роком.

Проведеними перевірками звітного року зменшено збитки по 7 підприємствах на суму 890,8 тис.грн. і по 2 підприємствах зменшено відшкодування на суму 56 тис.грн. 17 посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності на суму 1,4 тис.грн. 20 матеріалів перевірок передано до підрозділів податкової міліції, по яким донараховано 863,7 тис.грн., по яких 2 справи за 1998 рік – на 34,2 тис.грн. Надійшло до бюджету за 1999 рік 631,9 тис.грн., за 1998 рік – 506,1 тис.грн., що складає 124,9 % або збільшення на 125,8 тис.грн.

Відділом оперативного контролю за 1999 рік проведено 218 перевірок, за 1998 рік – 214. За 1999 рік встановлено 130 порушень, що на 66 більше, ніж за 1998 рік.

Всього до бюджету стягнено 657 тис.грн., в тому числі по кримінальним справам 345,3 тис.грн.

В 1999 році 41 матеріал передано в судові органи. З них 27 матеріалів по підприємствах передано в арбітражний суд, в тому числі 16 підприємств по визнанню їх банкрутами, 6 матеріалів – по стягненню заборгованості за рахунок майна боржників, по 5 матеріалам- по визнанню майнових вимог.

По формі 2-ПТ по графі 12 код 100 збільшена сума пені по особистих рахунках на 294 тис.грн. і становить 1787 тис.грн., відповідно на 294 тис.грн. збільшена сума по коду 100 графа 7 “Всього”. Збільшення даної суми відбувається в зв’язку з проведенням остаточних оборотів перерахунку сум пені по платіжках.

Оцінка контрольної роботи ДПІ вимагає більш поглибленого аналізу, для чого будуємо таблицю 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз додатково нарахованих ЧМДПІ платежів за 1999 рік

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Найменування податків | Додатково нараховано в результаті перевірок, тис.грн. | | | | | |
| Усього | В % до загально-го підсумку | В тому числі | | | |
| За актами переві-рок | В % до загаль-ної суми  [4:2] | Пеня по картках особис-тих рахунків | В % до загаль-ної суми [6:2] |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. Податки та інші платежі з підприємств, установ (крім податку із заробітної плати) | 3000 | 97,37 | 1213 | 40,43 | 1787 | 59,57 |
| 2. Прибутковий податок з громадян | 36 | 1,17 | 36 | 100 | 0 | 0 |
| 3. Всього податків та зборів з громадян | 45 | 1,46 | 45 | 100 | 0 | 0 |
| Загальні підсумки | 3081 | 100 | 1294 | 42,00 | 1787 | 58,00 |

Структура додатково нарахованих сум податків та зборів представлена на рисунку 2.2.

Найбільшу частину в загальних підсумках склали податки та інші збори з підприємств та установ (крім податку із заробітної плати) – 3000 тис.грн. (97,37%), в тому числі за актами перевірок 1213 тис.грн., що в складає 40,43%, та пені по картках особистих рахунків – 1787 тис.грн. (59,57%). Структура податків та інших платежів представлена в таблиці 2.3.

Рис. 2.2 Співвідношення додатково нарахованих податків та зборів

Із 111 підприємств, які сплачують прибутковий податок з громадян, у 34 виявлені порушення, за які на дані підприємства були нараховані пені на 34 тис.грн. Взагалі сума, яка була донарахована по прибутковому податку з громадян, становить 36 тис.грн. (1,17% від загальної суми платежів), в тому числі по організаціях і суб’єктах – 34 тис.грн. та по особистих рахунках – 2 тис.грн.

Податки і збори з громадян складають 1,46% від загальної суми додатково нарахованих платежів, тобто 45 тис.грн. Їх структура наведена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.3

Аналіз структури додатково нарахованих податків і платежів з підприємств та установ

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Найменування податків | Додатково нараховано в результаті перевірок, тис.грн. | | | | | |
| Усього | В % до загально-го підсумку | В тому числі | | | |
| За актами переві-рок | В % до загаль-ної суми  [4:2] | Пеня по картках особис-тих рахунків | В % до загаль-ної суми [6:2] |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Податки та інші платежі з підприємств, установ (крім податку із заробітної плати), всього  в т.ч. : | 3000 | 97,37 | 1213 | 40,43 | 1787 | 59,57 |
| - податок на прибуток | 847 | 28,23 | 348 | 41,09 | 499 | 58,91 |
| - податок з власників транспортних засобів | 3 | 0,1 | 1 | 33,33 | 2 | 66,67 |
| - збори за спеціальне використання природних ресурсів | 348 | 11,6 | 12 | 3,45 | 336 | 96,55 |
| - ПДВ | 1159 | 38,63 | 482 | 41,59 | 677 | 58,41 |
| - акцизний збір | 22 | 0,73 | 11 | 50 | 11 | 50 |
| - плата за торговий патент | 2 | 0,07 | 2 | 100 | - | - |
| - місцеві податки і збори | 13 | 0,43 | 3 | 23,08 | 10 | 76,92 |
| - надходження сум різниці ціни на природний газ | 199 | 6,63 | 24 | 12,06 | 175 | 87,94 |
| - пеня за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності | 32 | 1,07 | 32 | 100 | - | - |
| - збір до фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС | 49 | 1,63 | 4 | 8,16 | 45 | 91,84 |
| - інші податки і збори | 326 | 10,87 | 294 | 90,18 | 32 | 9,82 |

Таким чином, згідно даних таблиці 2.3, в структурі податків та інших платежів з підприємств та установ найбільшу частину складають донарахування з ПДВ (38,63%) та податок на прибуток підприємств – 847 тис.грн. (28,23%).

По Чернігівському району було перевірено 37 підприємств, які сплачують ПДВ та у 22 з них було виявлено порушення, за які додатково нараховано 1159 тис.грн., що менше проти минулого року на 278 тис.грн. В тому числі за актами перевірок 482 тис.грн. (41,59% від загальної суми даного податку) та пені по картках особистих рахунків – 677 тис.грн. (58,41%). Дві справи про порушення сплати ПДВ було передано до суду, на всі підприємства, у яких були виявлені порушення, накладені фінансові санкції на суму 224 тис.грн. і нараховані пені на 20 тис.грн.

По податку на прибуток всього донараховано 847 тис.грн., в тому числі по актам перевірок 348 тис.грн. (41,09%), що в порівнянні з минулим роком більше на 164 тис.грн. Із 42 перевірених підприємств та організацій, які сплачували за даний період податок на прибуток, у 22 виявлені порушення (за несвоєчасне подання податкових декларацій, несвоєчасну сплату податку, неправильне визначення суми податку та ухилення від його сплати), за що до цих підприємств примінено фінансові санкції у розмірі 32 тис.грн. та нараховано пені на суму 214 тис.грн. Матеріали про порушення сплати податку на прибуток по 21 підприємству передані до суду.

Податки за спеціальне використання природних ресурсів в загальній сумі платежів з підприємств та установ складають 11,6%. На протязі 1999 року було перевірено 48 підприємств, з яких 9 припустило порушення в сплаті зазначених податків. По жодному підприємству не було передано матеріалів до суду, але до кожного порушника податкового законодавства були примінені фінансові санкції на загальну суму 4 тис.грн. та пені на 1 тис.грн. Усього по податках за спеціальне використання природних ресурсів було донараховано 348 тис.грн., в тому числі за актами перевірок 12 тис.грн. (3,45%) та пені по картках особистих рахунків – 336 тис.грн. (96,55%).

Інші податки і збори виявили незначний вплив на загальну суму податків з підприємств та установ.

Структура донарахованих сум податків та інших платежів з підприємств та установ представлено на рис.2.3.



Рис.2.3 Співвідношення суми донарахованих податків та зборів з підприємств та установ

Згідно з даними таблиці 2.4 в загальній сумі податків та зборів з громадян найбільшу частину складав податок на додану вартість – 42 тис.грн. (93,34%). Було перевірено 5 суб’єктів підприємницької діяльності, які сплачували цей податок, та у 3 з них виявлено порушення. Одну справу передано до суду, а до інших примінені фінансові санкції на суму 21 тис.грн.

Таблиця 2.4

Аналіз структури додатково нарахованих податків та зборів з громадян

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Найменування податків | Додатково нараховано в результаті перевірок, тис.грн. | | | | | |
| Усього | В % до загально-го підсумку | В тому числі | | | |
| За актами переві-рок | В % до загаль-ної суми  [4:2] | Пеня по картках особис-тих рахунків | В % до загаль-ної суми [6:2] |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Всього податків та зборів з громадян,  в т.ч. | 45 | 100 | 45 | 100 | - | - |
| - прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності | 2 | 4,44 | 2 | 100 | - | - |
| - ПДВ | 42 | 93,34 | 42 | 100 | - | - |
| - інші податки та збори | 1 | 2,22 | 1 | 100 |  |  |

По прибутковому податку на доходи від підприємницької діяльності у всіх із 81 перевірених суб’єктів виявлено порушення, накладені штрафи на 1 тис.грн. та 7 справ передані до суду.

Структура донарахованих сум по ПДВ та податку на прибуток представлена,відповідно, на рис. 2.4 та 2.5.

Рис.2.4 Співвідношення додатково нарахованих сум по ПДВ



Рис.2.5 Співвідношення додатково нарахованих сум по податку на прибуток

В цілому можна зробити висновок, що протягом звітного періоду 1999 року Чернігівська міжрайонна Державна податкова інспекція внаслідок проведених перевірок донарахувала до бюджету більше на 194,3 тис.грн. (128,4%), ніж за звітний період 1998 року, що свідчить про позитивні результати роботи інспекції, а головне – про повну реалізацію її основної мети - забезпечення надходжень податків та зборів до бюджету.

**2.2 Аналіз кошторисно – бюджетного фінансування Чернігівської міжрайонної ДПІ**

До лютого 2000 року діяло “Положення про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації” від 16.02.1998 р. N 164, згідно якого єдиний кошторис доходів і видатків бюджетної установи та організації був основним документом, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання і поквартальний розподіл коштів установи. Формування єдиного кошторису здійснювалося на підставі лімітної довідки про асигнування з бюджету, яку вищестояща організація надсилає всім підпорядкованим установам.

9 лютого 2000 року вийшла Постанова Кабінету Міністрів України “Про Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій” №17. Згідно до цієї Постанови кошторис доходів і видатків бюджетної установи,організації є основним плановим документом, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Відповідно до зазначеної Постанови кошторис має дві складові:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою, організацією основних функцій;

- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

План асигнувань із загального фонду бюджету установи є невід'ємною частиною кошторису і затверджується разом з ним.

Порядок складання проектів кошторисів починається з того, що Мінфін України, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників дані про граничні обсяги видатків загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік. Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня з точки зору законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу за економічною класифікацією, повноти надходження доходів, додержання діючих ставок (посадових окладів),норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства.

На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які подаються Мінфіном України,місцевими фінансовими органами для включення до проектів відповідних бюджетів у встановленому ними порядку.

У дохідній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги асигнувань, які передбачається спрямувати на покриття видатків установи із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів.

Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється на підставі розрахунків доходів, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік.За основу цих розрахунків беруться такі показники: обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень та вартість обладнання, іншого майна, що здаються в оренду тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства; прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету. На підставі перелічених показників визначається сума доходів на наступний рік за кожним джерелом їх надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи. Під час формування показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує планованому. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному у розрахунку, і повною мірою відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямами їх використання (за видами).Розподіл видатків спеціального фонду проекту кошторису проводиться в межах надходжень, запланованих на цю мету в даному фонді.

Після затвердження відповідних бюджетів проекти зведених кошторисів приводяться у відповідність з показниками цих бюджетів.У тижневий термін після опублікування Закону України про Державний бюджет України, Мінфін України, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки.

Згідно із зазначеними лімітними довідками головні розпорядники та розпорядники вищого рівня уточнюють розпорядникам нижчого рівня річні обсяги бюджетних асигнувань, проводять помісячний розподіл асигнувань із загального фонду та доводять до них відповідні лімітні довідки.

Розпорядники нижчого рівня уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань і подають зазначені документи головним розпорядникам для уточнення проектів зведених кошторисів та складання проектів зведених планів асигнувань.

Розпорядники згідно з бюджетними асигнуваннями та іншими показниками, що доведені лімітними довідками, приводять у відповідність з ними свої витрати. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у відповідність з визначеним фондом оплати праці, а інші витрати - у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.

Головні розпорядники у тритижневий термін після одержання лімітних довідок подають уточнені проекти зведених кошторисів та складені проекти зведених планів асигнувань Мінфіну України, місцевим фінансовим органам для складання і затвердження річного розпису призначень відповідних бюджетів (розпису річних бюджетних призначень, затверджених у відповідному бюджеті для загального і спеціального фондів в розрізі головних розпорядників, за повною економічною класифікацією, що відповідає зведенню усіх проектів кошторисів) та помісячного розпису асигнувань загального фонду відповідних бюджетів (розпису річних бюджетних призначень, затверджених у відповідному бюджеті для загального фонду в розрізі головних розпорядників, за скороченою економічною класифікацією помісячно, що відповідає зведенню усіх планів асигнувань).

Мінфін України надсилає для реєстрації, обліку та виконання затверджений річний розпис призначень державного бюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету Державному казначейству, яке у триденний термін доводить до головних розпорядників витяги із зазначених документів, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів і планів асигнувань усіма розпорядниками.

Місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників витяги із затверджених річного розпису призначень відповідного бюджету та помісячного розпису асигнувань загального фонду відповідного бюджету, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів і планів асигнувань розпорядниками.

Кошторис затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами року в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів.

Одночасно з кошторисом на затвердження подається план асигнувань та штатний розпис установи, включаючи її структурні підрозділи, які утримуються за рахунок власних надходжень.Зазначені документи затверджуються у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається в установі, яка їх затвердила.

Установи мають право брати зобов'язання щодо видатків загального фонду бюджету відповідно до плану асигнувань виходячи з необхідності забезпечення виконання пріоритетних заходів та з урахуванням здійснення платежів для погашення зобов'язань минулих періодів, якщо інше не передбачено законодавством.

Обсяг зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за зобов'язаннями минулих періодів та недопущення утворення заборгованості за зобов'язаннями поточного року.

За результатами діяльності ДПІ згідно з даними кошторису за 1999 рік (див.додаток 2) Чернігівською міжрайонною державною податковою службою було фактично витрачено на 70,1 тис.грн. (26,06%) менше, ніж затверджено бюджетних асигнувань. Згідно даних таблиці 2.5 кошти було зекономлено за рахунок зменшення витрат на оплату праці працівників бюджетних установ на 40 тис.грн. (21,41%). Відповідно, знижуються і нарахування на заробітну плату (які складають 37,5%) на 20 тис.грн. (28,45%). Разом з цим було перевищено затверджений розмір видатків по придбанню предметів постачання і матеріалів на 0,1 тис.грн. та по відрядженню на 0,2 тис.грн. (14,29%).

Таблиця 2.5

Аналіз виконання кошторису ЧМДПІ за 1999 рік

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Затверджено асигнувань | Фактично витрачено | Відхилення | |
| Тис.грн. | % |
| 1. Оплата праці працівників бюджетних установ | 186,7 | 146,7 | 40 | -21,43 |
| 2.Нарахування на заробітну плату | 70,3 | 50,3 | 20 | -28,45 |
| 3. Придбання предметів постачання і матеріалів | 0,2 | 0,3 | 0,1 | 50 |
| 4. Видатки на відрядження | 1,4 | 1,6 | 0,2 | 14,29 |
| 5. Оплата послуг з утримання бюджетних установ | 6,8 | - | -6,8 | - |
| 6. Оплата комунальних послуг та енергоносіїв | 3,6 | - | -3,6 | - |
| Всього | 269 | 198,9 | -70,1 | -26,06 |

Щодо 1998 року, то за даними таблиці 2.6 спостерігається перевищення фактично витрачених сум над затвердженим обсягом асигнувань. Так, в сумі фактичних витрат найбільшу питому вагу мають витрати на оплату праці працівників бюджетних установ, норма по яким була перевиконана на 6,7 тис.грн. (3,9%). Відповідно і нарахування на заробітну плату теж збільшились на 3,2 тис.грн. (4,9%). Інші показники незначно вплинули на загальну суму витрат. Хоча видатки на відрядження склали в порівнянні з затвердженим розміром втричі більшу суму, ніж планувалося. Також на 0,1 тис.грн. більше було витрачено на оплату послуг з утримання бюджетних установ та оплату транспортних послуг.

Таблиця 2.6

Аналіз виконання кошторису ЧМДПІ за 1998 рік

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Затверджено асигнувань | Фактично витрачено | Відхилення | |
| Тис.грн. | % |
| 1. Оплата праці працівників бюджетних установ | 186,7 | 146,7 | 40 | -21,43 |
| 2.Нарахування на заробітну плату | 70,3 | 50,3 | 20 | -28,45 |
| 3. Придбання предметів постачання і матеріалів | 0,2 | 0,3 | 0,1 | 50 |
| 4. Видатки на відрядження | 1,4 | 1,6 | 0,2 | 14,29 |
| 5. Оплата послуг з утримання бюджетних установ | 6,8 | - | -6,8 | - |
| 6. Оплата комунальних послуг та енергоносіїв | 3,6 | - | -3,6 | - |
| Всього | 269 | 198,9 | -70,1 | -26,06 |

Згідно даних таблиці 2.7 в структурі виконання кошторису за 1998 та 1999 роки найбільшу питому вагу складали витрати на оплату праці працівників бюджетних установ та нарахування на неї. В 1998 році згідно з фактичними даними її обсяг складав 73,2%, а в 1999 році – 73,76%. Відповідно нарахування на заробітну плату за 1997 рік – 6!,4%, за 1998 рік – 50,3%. В 1999 році скоротились видатки на оплату послуг з утримання бюджетних установ та по оплаті комунальних послуг.

Таким чином, можна зробити висновок про підвищення ефективності роботи ЧМДПІ в 1999 році.

Таблиця 2.7

Аналіз структури виконання кошторису Чернігівської міжрайонної ДПІ за 1998– 1999 роки

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 1998 рік | | | | 1999 рік | | | |
| Затве-рдже-но | В % до загаль-ної суми | Фак-тично вико-нано | В % до зага-льної суми | Затве-рдже-но | В % до зага-льної суми | Фак-тич-но вико-нано | В % до загаль-ної суми |
| Оплата праці працівників бюджет-них установ | 173,6 | 72,2 | 180,3 | 73,2 | 186,7 | 69,41 | 146,7 | 73,76 |
| Нарахування на заробітну плату | 64,6 | 26,5 | 61,4 | 24,5 | 70,3 | 26,13 | 50,3 | 25,29 |
| Придбання предметів постачання і матеріалів | 0,3 | 0,1 | 0,3 | 0,1 | 0,2 | 0,07 | 0,3 | 0,15 |
| Продукти харчуван-ня | 0,3 | 0,1 | 0,3 | 0,1 | - | - | - | - |
| Видатки на відрядження | 1,2 | 0,5 | 3,3 | 1,3 | 1,4 | 0,52 | 1,6 | 0,80 |
| Оплата послуг з утримання бюджет-них установ | 0,8 | 0,3 | 0,9 | 0.4 | 6,8 | 2,53 | - | - |
| Оплата комунальних послуг | - | - | - | - | 3,6 | 1,34 | - | - |
| Оплата транспорт-них послуг | 0,8 | 0,3 | 0,9 | 0,4 | - | - | - | - |
| Всього видатків | 241,6 | 100 | 247,4 | 100 | 269,0 | 100 | 198,9 | 100 |

Взагалі кошторис доходів і видатків затвердується на рік та окремо по кварталах, а звіт про виконання кошторису складається на перше січня наступного року. Сума поквартальних затверджених асигнувань дорівнює сумі загальних асигнувань за рік.

Таким чином, в 1999 році діяльність ЧМДПІ покращилась.

2.3 Перевірка правильності нарахування та сплати непрямих податків з юридичних осіб

При перевірці правильності заповнення податкової декларації по податку на додану вартість перевіряється Чернігівською міжрайонною ДПІ правильність визначення оподаткованого обороту, правильність визначення ставки податку, своєчасність подання документів до адміністрації та перерахування до бюджету. Цими заходами займається відділ по справлянню непрямих податків. Подання податкової декларації по податку на додану вартість здійснюється до Чернігівської міжрайонної ДПІ щомісячно, не пізніше 25 числа місяця, слідуючого за звітним.

Розрахунок по акцизному збору складається на основі даних накопичувальних відомостей підакцизних товарів. При перевірці Чернігівською міжрайонною ДПІ правильності відчислення та сплати акцизного збору, звертається увага на правильність визначення обороту з реалізації, правильність визначення ставок акцизного збору твердих ставок акцизного збору у відсотках, правильність визначення суми акцизного збору.

На виконання Наказу ДПА України № 376 від 01.08.98 р. “Про затверд-ження методичних вказівок по організації порядку адміністрування відшкодування ПДВ” в Чернігівській Міжрайонній ДПІ був створений наказ , у якому визначалось , яким чином повинна бути оформлена вхідна документація – податкові декларації з податку на додану вартість.

Згідно наказу канцелярія забезпечує прийом декларацій по ПДВ до 20 числа , візуально в присутності платника перевіряє всі форми поданої звітності щодо наявності коду ЄДРПОУ (ДРФО-для фізичних осіб) , підписів посадових осіб , печаток , одиниць виміру , ознаки бюджетного відшкодування .

Потім забезпечує підготовку реєстрів і підбір декларацій до кожного реєстру. Декларації в день отримання , разом з реєстрами передаються до відділу обліку з актом прийому-передачі .

Відділу обліку та звітності після отримання реєстрів забезпечує нарахування сум податків в картки особових рахунків та аналіз нарахованих сум на предмет достовірності .

Начальник відділу обліку та звітності підписує акт , оригінал якого передає у відділ непрямих податків, а копію залишає у відділі обліку та звітності . Один примірник реєтру залишається у відділі обліку та звітності , а другий з відміткою на кожній сторінці про проведення нарахованих сум разом із податковою звітністю передає для проведення перевірок .

По завершенню терміну проведення звітності в особових рахунках платників відділу обліку та звітності забезпечує формування реєстрів платників, які не подали звітності у встановлені терміни .

На підставі одержаних реєстрів неподаної звітності управлінням прямих і непрямих податків з юридичних осіб , оподаткування фізичних осіб та контролю у сфері ЗЕД та оподаткування нерезидентів у 3-х денний термін вживаються заходи , передбаченні діючим законодавством до вказаних суб`єктів господарювання (припинення операцій по рахункам в банківських установах , притягнення до адміністративної відповідальності винних посадових осіб) .

Управління прямих та непрямих податків з юридичних осіб, управління оподаткування фізичних осіб і контролю у сфері ЗЕД та оподаткування нерезидентів забезпечує попередню перевірку декларацій .

Управління документальних перевірок юридичних осіб оподаткування фізичних осіб і контролю у сфері ЗЕД та оподаткування нерезидентів забезпечують своєчасне проведення документальних перевірок .

Якщо по наслідках документальних тематичних перевірок сума ПДВ , заявлена до відшкодування не підтверджується , управління документальних перевірок юридичних осіб, оподаткування фізичних осіб і контролю у сфері ЗЕД та оподаткуваня нерезидентів на підставі актів документальних перевірок правильності зазначених платником сум до відшкодування готують розпорядження і не пізніше 20-го числа наступного за місяцем , в якому платником подано податкову декларацію передають до відділу обліку та звітності окремим реєстром .

За результатами перевірки згідно з отриманними розпорядженнями відділом обліку та звітності проводиться донарахування по особовому рахунку та формулюються висновки до органів казначейства , на суму донарахування здійснюються зміна бюджетного відшкодування .

Управління документальних перевірок юридичних осіб передає декларації , за результатами перевірки яких донараховано суми податку , разом з актом документальної перевірки по реєстру до управління прямих і непрямих податків з юридичних осіб .

Загальне керівництво , контроль і відповідальність за процес форму-вання і збереження облікових справ після одержання від відділу обліку платників податків здійснює начальник управління прямих і непрямих податків з юридичних осіб, оподаткування фізичних осіб і контролю у сфері ЗЕД та оподаткування нерезидентів .

Безпосередній контроль та персональна відповідальність за їх збережен-ням покладається на посадову особу по визначених за нею платниках .

Податкова декларація по податку на додану вартість складається із вступної частини та чотирьох розділів, з них платником заповнюються перші три розділи та вступна частина, четвертий розділ заповнюється працівниками податкової інспекції лише на оригіналі декларації, який залишається в податковій інспекції . Після реєстрації в канцелярії податкової інспекції, в день реєстрації податкові декларації передаються до обліку, де дані щодо нарахування чи відшкодування податку на додану вартість, визначені платником, заносяться до особового рахунку платника.

Відомості про проведення даних по нарахуванню чи відшкодуванню податку в особовому рахунку платника відображаються в четвертому розділі декларації, після чого декларація передається до відповідного відділу для здійснення перевірки щодо відповідності розміру податку, зазначеного у декларації, розміру податку, що випливає з поданих розрахунків.

При перевірці декларації перевіряється правильність заповнення декларації, проводиться її арифметична перевірка, наявність та правильність заповнення всіх додатків, які необхідно було подати платнику разом з цією декларацією, а також перевіряється відповідність суми податку, заявленої платником у декларації, поданим розрахункам.

Якщо під час такої перевірки виявлено помилки у визначенні платником суми податку, то за результатами перевірки робиться відповідний запис у пункті 4 розділу ІV податкової декларації та складається Довідка про попередню перевірку податкової декларації по податку на додану вартість .

Якщо платником у поданій декларації допущені арифметичні помилки, що призвели до заниження суми податку, належної до сплати, податковий орган самостійно здійснює перерахунок такої суми податку та повідомляє платника про суму податкових донарахувань, належних до сплати.

У разі, коли за наслідками перевірки виявляється факт завищення суми бюджетного відшкодування, заявленого в податковій декларації, сума такого завищення вважається сумою податкового зобов’язання, прихованого від оподаткування. Якщо внаслідок такого завищення отримано бюджетне відшкодування, платник податку визнається таким, що ухиляється від оподаткування, і до нього застосовуються санкції відповідно до законодавства.

На суму податку на додану вартість, донараховану за результатами попередньої перевірки, виписується Розпорядження про внесення змін у визначену платником суму податку, що підлягає нарахуванню.

Копія Довідки та Розпорядження у разі донарахування суми податку за результатами попередньої перевірки надається платнику податку.

У разі виявлення завищеної суми податку платник запрошується до податкової адміністрації з відповідними документами податкового обліку для перевірки.

Додаткова сума податку, нарахована за результатами перевірки, підлягає внесенню до бюджету в строки, зазначені в Розпорядженні податкового органу, але не пізніше 10 календарних днів із дати виписки такого Розпорядження.

Перевіряється арифметична правильність складання платниками податкової декларації. Перевірці підлягає правильність визначення платниками ПДВ, належної до відшкодування :

- платником при визнаяенні суми до відшкодування в 24,25,26 номера після рядка 23б в розділі Ш податкової декларації, в відмітці платника про бажаний порядок проведення відшкодування ПДВ має бути враховано результати одноразового перерахунка, сума податкових векселів, актів перевірок;

- відображення платником податку в податковій декларації руху виданих ним податкових векселів щодо правильності та повноти включення векселя до податкових зобов”язань, оплати векселів і як саме чином такий вексель оплачується, (за рахунок сум, належніх до відшкодування, чи за рахунок коштів платника через установі банку;

- правомірність віднесення податкового векселя до податкового кредиту;

- результати перевірок податковоі звітності попередніх звітних періодів.

Під час перевірки дані податкової декларації звітного та попереднього періодів порівнюються з відповідними даними декларації по податку на прибуток.

За результатами попередньої перевірки достатньо підтвердити від 50 до 75 % суми ПДВ, задекларованої до відшкодування (або суми податкових зобо”язань і податкового кредиту). Повне відтворення суми ПДВ здійснюється при проведенні документальної перевірки.

Якщо за результатами перевірки виявлено помилки та є необхідність донарахувати або змінити задекларовану суму ПДВ, або виникли підстави передати податкову декларацію для проведення документальної перевірки, за результатами попередньої перевірки складається Довідка про попередню перевірку податкової декларації по податку на додану вартість, при цьому у разі донарахування за результатами попередньої перевірки суми ПДВ (якщо розмір податку, вказаний платником у декларації, є меншим за розмір, що випливає з поданих платником розрахунків), виписується Розпорядження про внесення змін у визначену платником суму податку, що підлягає нарахуванню.

У разі виявлення завищеної суми податку, тобто коли за результатами перевірки виявлено, що платником задекларовано до нарахування ( в рядку 23а) більше, ніж визначено розрахунками або ж задекларовано до відшкодування ( в рядку 23б) меньше, ніж визначено розрахунками, платник запрошується до податкової адміністрації з відповідними документами податкового обліку для перевірки.

За результатами перевірки в пункті 4 розділу 1У податковоі декларації робиться відповідний запис:

“Помилок не виявлено. Сума ПДВ, задекларована до відшкодування, залишена без змін”.

“Передано для проведення документальної перевірки, Довідка додається “.

“Виявлено помилки,донараховано суму ПДВ, Довідка та Розпорядження додаються”.

При цьому, у разі зменшення суми ПДВ, задекларованої до відшкодування, за результатами попередньої чи документальної перевірки таке зменшення проводиться в першу чергу за рахунок рядка 24 податкової декларації, а коли суми, вказаної в рядку 24 недостатньо, то за рахунок рядка 25.

При встановленні значних порушень при проведенні попередніх перевірок відділ (сектор) непрямих податків (відділ (сектор) податків з фізичних осіб) направляє службову записку до відділу документальних перевірок з юридичних(фізичних) осіб з обгрунтуванням необхідності включення вказаного платника в найближчий час до плану проведення документальної перевірки.

При виявленні порушень при нарахуванні та сплаті непрямих податків міри адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства у вигляді штрафів застосовуються державними податковими органами відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення.

**Глава 3 Оптимізація фінансового механізму підприємств з позицій оподаткування**

**3.1 Моделювання та прогнозування надходжень непрямих податків з юридичних осіб до бюджету**

Будь – яке підприємство чи установа — економіка-виробнича система зі складною внутрішньою структурою, різноманітними взаємозв'язками між її елементами, яка забезпечує своє функціонування цілеспрямовано. Воно є також складовою частиною економічної системи. Тому параметри, що характеризують стан установи, досить численні й взаємопов'язані.

Для вибору раціональних варіантів управління установою необхідно прогнозувати можливі ситуації, впливати на них, спрямовуючи її діяльність на досягнення поставленої мети. Зрозуміло, що управління будь – якою установою чи організацією без використання сучасних комп'ютерних технологій не може бути ефективним. І це підтверд­жується численними працями, у яких описано досвід і результати теоретичних та практичних досліджень у галузі використання комп'ютерних технологій в управлінні організацією.

Значно складнішим є використання економіко-математичних методів оптимізації управлінських рішень, особливо це стосується фінансової діяльнос­ті організацій та установ.

Теоретичні й практичні здобутки у цьому напрямку скромні. Використан­ня обчислювальної техніки було спрямоване на автоматизацію обробки інфор­мації, продукування необхідних звітних, бухгалтерських ї банківсько-фінансових документів. Безперечно, ці типи задач дуже важливі. Але інша група задач, по­в'язаних із виробленням оптимальних управлінських рішень у господарсько-фінансовій діяльності, залишилася без належного дослідження. Є теоретичні напрацювання у створенні економіко-математичного інструментарію та відповідного програмного забезпечення для ЕОМ, що дає змогу розв'язувати оптимізаційні задачі, але їх практичного застосування майже немає. Це виклика­не низкою причин. Основні з них такі:

— управління економікою командно-адміністративними методами не потребувало інструментарію оптимізації управлінських рішень;

— через вади у своїй професійній підготовці управлінські кадри не могли використовувати інструментарію економіко-математичного моделювання для вироблення управлінських рішень;

— процедура використання інструментарію економіко-математичного моделювання не ввійшла до методик вироблення управлінських рішень.

Поняття раціональності управлінських рішень було так спотворене, що досить часто використання методів оптимізації оберталося на шкоду організації.

Перспективними напрямками використання науково обгрунтованого інструментарію є вироблення оптимальних рішень управління господарською і фінансовою діяльністю організації та установи — імітації, моделювання реальної ситуації, прогнозування на його основі розвитку цієї ситуації, які реалізу­ються через:

— діалогові процедури аналізу управлінських рішень;

— ділові ігри й імітаційні моделі для аналізу ситуації та відбору перспектив­них варіантів розвитку;

— моделі й алгоритми розроблення оптимальних управлінських рішень;

— програмне забезпечення для максимального спрощення діалогу деци-дента з ЕОМ.

Алгоритми моделювання повинні розв'язувати два основних типи задач. Перший тип — задачі прогнозного типу, розв'язання яких забезпечувало б оцінку прогнозних показників на значний проміжок часу, використовуючи певною мірою невизначену інформацію. Другий тип — задачі із забезпечення оптимального режиму функціонування установи у реальному часі з максимальною невизначеністю всіх параметрів, що розглядаються.

Дуже важливою є задача з вибору оптимальної стратегії поведінки організації, установи в умовах впливу зовнішнього середовища, зокрема податкового впливу владних структур.

Слід звернути увагу на проблему стандартизації управлінської діяльності, розв'язання якої дає можливість користуватися набутим досвідом, наявним математичним і програмним забезпеченням, то значно здешевлює створення й експлуатацію систем управління.

Часто в економічних дослідженнях зустрічаються стохастичні залежності, які відрізняються приблизністю, невизначеністю. Вони проявляються тільки в середньому по значній кількості об’єктів. Кожній величині факторного показника може відповідати декілька значеня результативного показника. Це пояснюється тим, що всі фактори, від яких залежить результат, діють у комплексі. В залежності від того, наскільки оптимально сполучаються різні фактори, буде неоднаковою ступінь впливу кожного з них на результативний показник. Взаємозв’язок між факторами, що досліджуються, і результативним показником проявиться, якщо взяти для дослідження більшу кількість об’єктів та порівняти їх значення. Тоді у відповідності з законом великих чисел вплив інших факторів на результативний показник нейтралізується. Це дає можливість встановити зв’язок між явищами.

Кореляційний зв’язок – це неповна, ймовірна залежність між показниками, яка проявляеться тільки в масі спостереження.

Для нашого дослідження використаємо парну кореляцію, тобто зв’язок між двома показниками, один з яких є факторним, а інший – результативним. Використання кореляційного аналізу надає можливість вирішити задачі:

1. визначити зміну результативного показника під впливом фактору, тобто визначити, наскільки одиниць зміниться величина результативного показника при зміні факторного на одиницю;
2. встановити відносну ступінь залежності результативного показника від кожного фактору.

Коефіцієнт кореляції може приймати значення від -1 до 1. Чим ближче його значення до 1, тим більш тісний зв’язок між явищами, і наоборот. Якщо коефіцієнт кореляції возвести у квадрат, отримаємо коефіцієнт детермінації, який показує, на скільки відсотків результат залежить від даного фактору, а на скільки - від інших.

Таким чином, кореляційний аналіз має важливу наукову та практичну значимість. Він дозволяє вивчити закономірності зміни результативного показника в залежності від якогось фактору. Цим досягається більш об’єктивна оцінка результатів діяльності підприємства та більш повно визначають внутрішньогосподарські резерви.

Стохастичні, економетричні та екстраполяційні моделі в комплексі та в узагальненій оцінці дозволяють отримати достатньо достовірну інформацію щодо залежностей та закономірностей діяльності установи.

В даній дипломній роботі побудуємо дві моделі, які характеризуватимуть надходження до ЧМДПІ непрямих податків.

Перша модель – кореляційна залежність ПДВ та загальної суми податків.

Дана модель описується наступними лінейними кореляційними рівняннями (див. рис.3.1, табл.3.1) :

У=7,256х+1497 (для ПДВ)

У=133,83х+5421,8 (для загальної суми податків)

Згідно з цими рівняннями темпи зростання загальної суми податків набагато випереджують темпи збільшення ПДВ. Так, при збільшенні надходження ПДВ на 7,256 тис.грн. загальна сума податків збільшуватиметься щокварталу на 133,83 тис.грн. При цьому коефіцієнти достовірності апроксимації по обох показниках дуже низькі – відповідно R^2=0,0002 для ПДВ та R^2=0,003 для загальної суми податків, що дає право стверджувати, що модель не достовірно описує обрану закономірність.

Співвідношення коефіцієнту при х та вільного елементу надає нам значення середнього темпу нарощування показника. Для ПДВ середній темп нарощування складатиме (при початковому рівні 1497 тис.грн.) :

7,2657:1497 \*100% = 0,485%

Середній темп нарощування для загальної суми податків при середньому початковому розмірі 5421,8 тис.грн.:

133,83:5421,8\*100%=2,486%

Таким чином, отримані дані підтверджують раніше зроблений висновок щодо випередження темпів зростання загальної суми податків в порівнянні із збільшенням ПДВ. Коефіцієнт кореляції, який описує ступінь тісноти зв’язку між обраними показниками, досить великий – 0,998.

Згідно з прогнозом на кінець 2001 року надходження ПДВ при збереженні ситуації, що склалася, та незмінних закономірностях, збільшиться до 1275 тис.грн. Відповідно, загальна сума податків збільшиться до рівня 7840 тис.грн.

Друга модель – кореляційна залежність акцизу та загальної суми податків. Дана модель описується наступними рівняннями :

У=39,1х-113,08 (для акцизу)

У=133,83х+5421,8 (для загальної суми податків)

Лінії тренду по обох показниках спрямовані на зростання. Але, як і в попередньому випадку, темпи зростання загальної суми податків набагато перевищують темпи зростання акцизного збору. Виходячи з того, що коефіцієнт кореляції має від’ємне значення, можна зробити висновок, що зв’язок між обраними показниками обратно пропорційний. Щокварталу при незмінній тенденції сума акцизного збору збільшуватиметься на 39,1 тис.грн. Середній темп нарощування складатиме за квартал :

39,1:113,08\*100%=34,58%

Коефіцієнт достовірності апроксимації по акцизному збору також невеликий – R^2=0,3528, що не викликає довіри до прогнозу, який по акцизному збору складає на кінець 2001 року 555 тис.грн.

На жаль, модель передбачення та еврістичну модель не можна побудувати, оскільки ставки податків на додану вартість та акцизного збору не залежать від ЧМДПІ, а встановлюються державою. Оскільки непрямі податки, головне місце в складі яких належить ПДВ, складають майже половину надходжень до бюджету, потрібно збільшити їх розмір, застосовуючи розомну податкову політику.

І тут повинно вирішуватись питання про удосконалення нарахування непрямих податків до бюджету.

**3.2 Удосконалення методології нарахування непрямих податків**

Непрямі податки, до яких належить і ПДВ, відіграють значну роль у формуванні доходів бюджету. Однак це зовсім не означає, що вони не вико­нують регулюючої функції. При вмілому використанні непрямі податки мо­жуть бути дієвими фінансовими інструментами регулювання економіки. Як­що здійснювати оцінку ПДВ, який стягується в Україні, слід відзначити його ефективність лише у фіскальному аспекті, оскільки на сьогодні ПДВ є чи не найдеструктивнішим елементом національної економіки.

Світовий досвід переконує, що високий акциз універсального типу, яким є ПДВ, неминуче спричиняє загальне зростання цін. Якщо ж при цьому доходи покупців не зростають, то відбувається спад сукупного по­питу, що означає зниження виручки виробника, а отже, і прибутку. Ця ситуація характерна для економіки України. Проте, проблема дестимулюючого впливу регулюючої функції ПДВ на виробництво полягає не так у розмірі самої ставки, як у механізмі оподаткування і визначенні податко­вої бази. Щодо ПДВ об'єктом оподаткування має бути додана вартість. В Україні база цього податку містить елементи, які не стосуються доданої вартості, — амортизаційні відрахування, акцизний збір, платежі до цільо­вих фондів, приховані податки із заробітної плати. Тобто ПДВ є фактично податком на податок.

Важливе місце у процесі реформування податкової системи посідає вдосконалення і подальший розвиток податку на додану вартість.

Додана вартість створюється на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування.

По суті додана вартість наближається за своїм обсягом , до заново створеної вартості (частини національного доходу), виробленої в даній господарській структурі (ланці). Визначення доданої вартості дає можливість обчислити всі ті податки, котрі ця господарська ланка заплатила прі купівлі товарів,робіт, послуг. Якщо виходити з того, що додана вартість – це створений прибуток чи вартість чистої продукції, то в даному разі додана вартість визначається шляхом підсумовування її складових елементів -зарплати, процента, ренти, прибутку.

У статистичному підрахунку показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції та витратам на її виробництво й реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівлі від усіх інших господарюючих суб'єктів.

В Комітеті Верховної Ради з питань фінансів і банківської діяльності в цей час група економістів працює над принципово новою системою оподаткування, в якій, як передбачається, такої категорії як податок на додану вартість взагалі не буде, тому що цей податок має ефект в тих країнах, де є надвиробництво товарів. Податок на споживання не може бути ефективним там, де є дефіцит споживання, який виявляється в низькій купівельній спроможності.

В листопаді поточного року Комітет Верховної Ради з питань бюджету підготував законопроект “Про антикризові заходи в системі оподаткування”. Про це 9 листопада на пресконференції заявила голова Комітету Юлія Тимошенко. Як вона вважає, в цей час діюча податкова система не відповідає реальній ситуації в країні.

Згідно розробленого проекту, пропонується припинити стягнення податку на прибуток та податку на додану вартість підприємств, а також п’яти цільових податків та зборів. Замість цього передбачається ввести єдиний податок з продажу, що дасть можливість залучити до бюджету країни 10 млрд.гривень додаткових надходжень.

В умовах економічної кризи, яку переживає наша країна, кардинальне рішення проблеми податку на додану вартісь бачиться в тому, що цей податок взагалі не може існувати в діючих економічних умовах.

Непрямі податки, до яких належить і ПДВ, відіграють значну роль у формуванні доходів бюджету. Однак це зовсім не означає, що вони не вико­нують регулюючої функції. При вмілому використанні непрямі податки мо­жуть бути дієвими фінансовими інструментами регулювання економіки. Як­що здійснювати оцінку ПДВ, який стягується в Україні, слід відзначити його ефективність лише у фіскальному аспекті, оскільки на сьогодні ПДВ є чи не найдеструктивнішим елементом національної економіки.

Світовий досвід переконує, що високий акциз універсального типу, яким є ПДВ, неминуче спричиняє загальне зростання цін. Якщо ж при цьому доходи покупців не зростають, то відбувається спад сукупного по­питу, що означає зниження виручки виробника, а отже, і прибутку. Ця ситуація характерна для економіки України. Проте, проблема дестимулюючого впливу регулюючої функції ПДВ на виробництво полягає не так у розмірі самої ставки, як у механізмі оподаткування і визначенні податко­вої бази. Щодо ПДВ об'єктом оподаткування має бути додана вартість. В Україні база цього податку містить елементи, які не стосуються доданої вартості, — амортизаційні відрахування, акцизний збір, платежі до цільо­вих фондів, приховані податки із заробітної плати. Тобто ПДВ є фактично податком на податок.

Важливе місце у процесі реформування податкової системи посідає вдосконалення і подальший розвиток податку на додану вартість.

Додана вартість створюється на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування.

По суті додана вартість наближається за своїм обсягом , до заново створеної вартості (частини національного доходу), виробленої в даній господарській структурі (ланці). Визначення доданої вартості дає можливість обчислити всі ті податки, котрі ця господарська ланка заплатила прі купівлі товарів,робіт, послуг. Якщо виходити з того, що додана вартість – це створений прибуток чи вартість чистої продукції, то в даному разі додана вартість визначається шляхом підсумовування її складових елементів -зарплати, процента, ренти, прибутку.

У статистичному підрахунку показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції та витратам на її виробництво й реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівлі від усіх інших господарюючих суб'єктів.

Створення доданої вартості й нарахування показано у таблиці 3.3*.*

Під час кожного акта купівлі-продажу податок нараховується за стандартноюставкою, виплачується ж у сумі, зменшеній на величину ПДВ, сплаченої на попередній стадії (ці величини показані в таблиці 1, графа 8).Кінцевий споживач сплачує за товар ціну, збільшену на всю суму платежів ПДВ, авансованих на попередніх стадіях виробництва і руху товару.

У платника податку (юридичної особи) додана вартість вимірюється різницею між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівлі від усіх інших господарських одиниць, котрі самі виступають платниками ПДВ.

Таблиця 3.3

Створення доданої вартості як об'єкта оподаткування.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Стадії вироб-ництва та прода-жу | Вартість придбан-ня товару з урахуван-ням ПДВ | У т.ч. та, яка відно-ситься на собівартість | Додана вар-тість | Вартість продукції, що реалізу-ється | ПДВ 20% | Виставля-ється рахунок покупцю | Раніше сплачений податок | Вносить-ся до бюджету (гр.6-гр.8) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | - | - | 40 | 40 | 8 | 48 | - | 8 |
| 2 | 48 | 40 | 12 | 60 | 12 | 72 | 8 | 4 |
| 3 | 72 | 60 | 8 | 80 | 16 | 96 | 12 | 4 |
| 4 | 96 | 80 | 4 | 100 | 20 | 120 | 16 | 4 |
| 5 | 120 | - | - | - | - | - | - | 20 |

Об'єкт оподаткування — додана вартість — створюється всіма незалеж­ними учасниками виробничо-комерційного процесу. Якщо уявити собі ком­панію як єдине ціле із закінченим виробничо-торговельним циклом (від власної сировини та виготовлення виробничого обладнання до реалізації го­тової продукції), то повна вартість продукції, що реалізується, стала б ре­зультатом власної діяльності такої компанії, базою ж податку на додану вар­тість вважалася б величина чистої суми продажу. В нашому прикладі через процес послідовних стадій виробництва й реалізації продукції загальна дода­на вартість дорівнює вартості залишкового продажу кінцевому споживачеві без податку на додану вартість.

Однак, проаналізувавши дані, наведені в таблиці 3.3, можна вия­вити певну невідповідність вищевказаного твердження. Так, за логікою, дода­на вартість становить 100 гр.од., нарахований на неї ПДВ (за ставкою 20%) — 20 гр.од. Таким чином, кінцева ціна реалізації товару покупцеві становить 120 гр.од. Однак видно, що на всіх етапах виробничо-комерційного циклу створена додана вартість дорівнює на першій стадії — 40 гр.од. (припускаю­чи, що немає витрат при створенні доданої вартості); на другій стадії - 12 гр.од., на третій — 8 гр.од., на четвертій стадії виробництва товару — 4 гр.од. Сукупна додана вартість дорівнює 64 гр.од. (40 +12+8+4).

Отже, виявляється невідповідність між раніше зафіксованою доданою вартістю (100 гр.од.) і фактичною (64 гр.од.) доданою вартістю на 36 гр.од.

Застосовуючи 20% ставку податку на додану вартість до фактичної вар­тості (64 гр.од.), кінцевий покупець заплатив би суму податку, що дорівнює 12,8 гр.од. (64 х 0,2). Але він заплатив 20 гр.од. Зайві 7,2 гр.од. нарахованого податку одержані в результаті подвійного оподаткування ПДВ на попередніх етапах виробничо-комерційного циклу (8 х 0,2) + (12 х 0,2) + (16 х 0,2) = 7,2 гр.од.

Таким чином, можна дійти висновку, що податок на додану вартість сплачується на кожному етапі виробничо-комерційного циклу не тільки на додану вартість, а й на раніше нарахований податок на додану вартість, тоб­то кінцевий споживач товару сплачує податок на додану вартість, створену на всіх етапах руху товару, та на податок, що був доданий на цих етапах до ціни товару. І чим більше ланок у цьому ланцюгу просування товару до по­купця, тим вищим буде розмір податку в ціні товару, що реалізується кінце­вому споживачеві.

Виходить, проблема функціонування податку на додану вартість полягає не тільки в тому, що існують розбіжності між особою, яка сплачує податок до бюджету, і фактичним носієм податку, а й у подвійному (а то і в багато­разовому) оподаткуванні. Як уже наголошувалося, сума ПДВ збільшується, рухаючись від продавця до покупця, і лягає на плечі кінцевого споживача. Однак така універсальна схема перекладання можлива лише тоді, коли не порушується дія закону попиту і пропозиції, що має в ринкових умовах об'єктивний характер, тоді як податкова політика — суб'єктивна. Якщо при­бутки кінцевих споживачів знижуються і не відповідають рівню підвищення цін, це призводить до скорочення суспільного попиту. В такому разі покуп­ці, котрі не є кінцевими споживачами, змушені взяти частину тягаря ПДВ на себе, а це не що інше, як зменшення фактичних прибутків суб'єктів гос­подарювання.

Саме така ситуація й склалася в Україні у середині 90-х рр. Дефіцит бюджету, інфляційні процеси, державний борг, високі темпи падіння вироб­ництва створили умови, коли із зародженням ринкових основ господарюван­ня в Україні рівень підвищення цін відхилився від рівня прибутків кінцевих споживачів і тягар ПДВ відчуло багато учасників господарського процесу.

Отже, вищенаведений механізм нарахування та сплати податку на дода­ну вартість свідчить про його обтяжливий характер не тільки для кінцевого споживача, а й для інших учасників виробниче комерційного циклу.

Для того, щоб ПДВ став універсальним фінансовим інструментом ринко­вої економіки, яка формується в Україні, слід удосконалити механізм опо­даткування, ліквідувати хиби, закладені в законі про ПДВ, оскільки він не відповідає загальносвітовим стандартам і не враховує специфічних умов пе­реходу України до ринкових відносин.

Пропонуємо змінити методику нарахування даного податку з тим, щоб ліквідувати багаторазове оподаткування ПДВ самого ж податку, нараховано­го на попередніх етапах руху товару до покупця. Тобто ПДВ має нараховува­тися на вартість товару, що реалізується, без ПДВ (графа 5 табл 3.3 або графа 2 табл. 3.4) за мінусом ПДВ, сплаченого на попередніх етапах руху товару (графа 9 табл. 3.3 або графа 3 табл.3.4). Пропонуємо методику розрахунку ПДВ, котра ліквідує багаторазове обкладення ПДВ самого податку (табл 3.4)

Таблиця 3.4

Методика удосконалення нарахування ПДВ

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Стадії вироб-ництва та прода-жу | Вартість продук-ції, що реалізу-ється | Податок,  сплачений на поперед-ніх етапах | База оподатку-вання | Нарахова-ний ПДВ 20% | Раніше сплаче-ний податок | Відноситься до бюджету |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | 40 | - | 40 | 8 | - | 8 |
| 2 | 60 | 8 | 52 | 10,4 | 8 | 2,4 |
| 3 | 80 | 12 | 68 | 13,6 | 12 | 1,6 |
| 4 | 100 | 16 | 84 | 16,8 | 16 | 0,8 |
| 5 | 112,8 | - | - | - | - | 12,8 |

При даній методиці покупець сплатить не 20 гр.од. ПДВ, як раніше, а 12,8. Запропонований механізм розрахунку ПДВ досить простий і водночас дає змогу знизити рівень цін, зменшити рівень податкового тиску на під­приємництво та кінцевого споживача.

У введеному в дію з 01.10.1997 р. новому Законі "Про податок на додану вартість" зроблено спробу дещо урівняти в правах бюджет і платників подат­ку. Так, відповідно до п.7.5.3 від'ємне сальдо сплаченого й отриманого ПДВ підлягає відшкодуванню платникові податку з державного бюджету Ук­раїни протягом місяця, що настає за звітним періодом. Якщо у вказаний термін відшкодування не відбудеться, то ця сума вважається бюджетною заборгованістю і на неї нараховується пеня в розмірі 120% річних від облікової ставки НБУ.

Проте на практиці через відсутність конкретного механізму відшкоду­вання ПДВ практично ніколи не здійснюється. Тому не можна сподіватися, що з виходом нового закону проблема відшкодування ПДВ повністю зникне. А якщо врахувати те, що податкові адміністрації по суті зобов'язалися перед відшкодуванням ПЦВ провести комплексну перевірку платника податку, а останній повинен пред'явити купу підтверджувальних документів, то питан­ня повернення ПДВ в більшосії випадків узагалі напевно перестане турбува­ти товаровиробників.

Ще одним моментом, який посилює фіскальну функцію ПДВ, є ви­никнення податкових зобов'язань від часу відвантаження проданого това­ру незалежно від надходження грошей на рахунок. Однак жодне відванта­ження не гарантує, що не буде повернення чи рекламації, як і жодна пе­редоплата не гарантує, що кчірнт не вимагатиме повернення грошей. До того ж існує небезпека відвантажити товар, а грошей за нього не отрима­ти. Отже, майже неминучим є виникнення переплати ПДВ платником по­датку за певний період, що означає втрату частини власних обігових кош­тів і ставить під сумнів можливість подальшого виробництва продукції. Тому необхідно змінити правила, за якими ПДВ стачусться фактично авансом.

Закон про ПДВ обмежує бартер. Адже згідно з законом податкові зобо­в'язання в разі бартеру виникають під час першого ж відвантаження товару, після чого постачальник повинен сплатити ПДВ на всю суму контракту, то­ді як постачання в межах цьою контракту може тривати не один рік. Особ­ливо це стосується великих підприємств, зокрема сільськогосподарських, які працююгь передусім із бартером. Таким чином, закон про ПДВ може просто "вимити" їх і так невеїикі обігові кошти, що лише посилить спад виробництва

За цим законом підприємство зобов'язане упродовж кваргалу щомісячно сплачувати суму ПДВ авансом із наступним перерахунком за підсумками ро­боти за квартал У результаті за чинною інструкцією обчислення і сплати ПДВ під час тривалого циклу виробництва його сплачує не споживач, а ви­робник, що також призводить ю зменшення його обігових коштів.

Перевчені вади не є підставою для переходу до нижчих форм універ­сального акцизу — податку з продажу чи податку з обігу. На користь ПДВ свідчить хоча б факт його стрімкого поширення у світі. Тридцять років тому тільки Франція та Фінляндія мали у своєму арсеналі податкової політики ПДВ. На сьогодні ж серед 24 країн — учасниць ОЕСР лише Австралія та США ще не запровадили в себе ПДВ й користуються іншими варіантами податків на споживання. З цьою випливає, що необхідно вдосконалювати механізм оподаткування ПДВ і виправити вади його функціонування, біль­шість із яких зумовлена особливостями перехідного періоду.

Бюджет зазнавав відчутних втрат внаслідок дії нульової ставки ПДВ для операцій з продажу вугілля, транспортування і продажу електроенергії, продажу імпортованого газу. Що більше, пільги з ПДВ зумовлювали нерівномірний розподіл податкового навантаження між суб'єктами економічної діяльності, стимулюючи енергоємні підприємства.

Відмова від нульової ставки ПДВ на операції з продажу енергоносіїв матиме такі позитивні наслідки:

• доходи бюджету зростуть. Ризиком для збільшення доходів є недотримання угод: у такому разі нагромаджуватиметься заборгованість споживачів перед постачальниками енергоносіїв, а постачальників — перед бюджетом;

• буде створено рівні умови діяльності і для великих підприємств, що споживають найбільшу кількість енергоносіїв, і для малих та середніх підприємств, де виробництво є менш енергомістким;

• обсяг імпорту газу скорочуватиметься. У довгостроковій перспективі підприємства переорієнтують виробництво, аби зменшити його енергомісткість.

З іншого боку, після скасування нульової, ставки ПДВ на продаж енергоносіїв підвищаться ціни на електроенергію і газ, а отже, зростатимуть видатки на житлові субсидії і соціальний захист. Аби контролювати рівень видатків бюджету, належить забезпечити адресність соціальних виплат.

У 2000 році позабюджетні кошги бюджетних установ і оріанізаши, а також надходження до Фонду соціальною страхування внесено до спеціальною фонду Державного бюджеіу України. Ця обставина сприятиме прозорості утворення доходів і фінансування видатків бюджетною сектору.

Для розширення дохідних джерел бюджету починаючи з 1996 р. введено ширший перелік підакцизних товарів, запроваджено платне ліцензування ви­робництва й реалізації лікеро-горілчаних виробів, вин і тютюнових виробів, уточнено ставки плати за землю, скасовано окремі податкові пільги. Розгля­даючи дохідну частину бюджету останніх двох років, можна сказати, що вона формувалася, як і досі, за рахунок надходжень податків — податку на прибу­ток підприємств, ПДВ, акцизного збору, прибуткового податку з громадян. Ці надходження становлять 45—46 % загального обсягу доходів бюджету. Крім того, за рахунок надходження відрахувань до фондів, які включені до держбюджету, до нього надходять 26—27 % загального обсягу доходів.

Отже, аналіз структури дохідної частини бюджету за 1998—1998 рр. свідчить про те, що основна маса надходжень до бюджету здійснюється у формі непрямих податків і відрахувань у фонди; частка прямих податків за­лишається низькою, хоч саме прямі податки залежать від розміру одержува­ного доходу юридичних і фізичних осіб та від ефективності господарювання. Для зміни цієї тенденції необхідне регулювання податкової системи в нап­рямку перш за все збільшення питомої ваги прямих податків і зменшення непрямих, як це має місце в країнах із розвиненою ринковою економікою. Одним із джерел наповнення бюджетів може стати введення імпортного ми­та на цілий ряд товарів широкого вжитку, що може давати щорічно до мільярда доларів США. Крім того, доцільно спрямовувати в дохід бюджету дивіденди по акціях акціонерних товариств.

# ВИСНОВКИ

Податкова політика - це політика держави у сфері оподаткування, яка передбачає маніпулювання податками для досягнення певних цілей - збільшення обсягу виробництва та зайнятості або зниження рівня інфляції. Податкова політика передбачає встановлення і зміну податкової системи (визначення видів податків, а також ролі кожного з них у формуванні доходів деожавного бюджету); визначення податкових ставок, їх диференціацію; надання податкових пільг; визначення механізму обчислення і зарахування податків до бюджету.

За допомогою певної податкової політики можна регулювати такі соціально-економічні процеси, як обсяг виробництва, зайнятість, інвестиції, розвиток науки і техніки, структурні зміни, ціни, зовнішньоекономічні зв’язки, рівень життя населення, рівень споживання певних товарів тощо. Для того, щоб стимулююча податкова політика сприяла суттєвому зростанню попиту підприємств на інвестиційні товари і на цій основі-розширенню їх виробництва, вона має поєднуватися з:

- комплексом заходів, в тому числі податкових, які забезпечили б активізацію інвестиційної діяльності;

- активізацією приватизаційних процесів, а також чітким визначенням і гарантуванням прав власності;

- демонополізацією економіки, яка змусить підприємства реагувати на зростання сукупного попиту не підвищенням цін, розширенням виробництва;

- стабілізацією інфляційних процесів, що посилить привабливість інвестицій;

* політичною і правовою стабілізвцією, що сприятиме посиленню впевненості інвесторів.

При написанні даної роботи було проаналізовано діяльність ЧМДПІ та виявлено, що більшість правопорушень податкового законодавства припадає на податок на додану вартість та податок на прибуток, при чому більше правопорушень у підприємств, які перебувають у колективній формі власності. Вказані податки складають найбільшу частину надходжень до податкової адміністрації.

Взагалі діяльність ЧМДПІ в порівнянні з аналогічним періодом минулого року покращилась , про що свідчить розмір донарахованих сум по суб’єктах підприємницької діяльності та по підприємствах, збільшення загальної суми надходжень внаслідок збільшення перевірок. В 1999 році ДПІ згідно звіту про виконання кошторису використовувала бюджетні кошти ефективніше, ніж в 1998 : фактичне виконання видатків було на 70,1 тис.грн. (26,6%) менше затверджених бюджетних асигнувань. Зменшення відбулось за рахунок зниження витрат на оплату праці та, відповідно, нарахувань на заробітну плату.

В даній роботі за допомогою економетричних, стохастичних та екстраполяційних моделей було спрогнозовано надходження непрямих податків до бюджету. Так, збільшення податкових платежів на 7,3 тис.грн. призведе до щоквартального збільшення загальної суми податкових надходжень на 133,83 тис.грн. По даних передбачення на кінець 2001 року обсяг ПДВ при інших незмінних умовах збільшиться до 1275 тис.грн. Відповідно, загальна сума податків збільшиться до рівня 7840 тис.грн.

Оскільки основна функція податкової інспекції – забезпечення надходження до бюджету податків та інших платежів, основна проблема, яку потрібно вирішити на сучасному етапі – оптимізація податкової системи, зокрема, непрямих податків.

Для цього в третій частині роботи були розроблені пропозиції щодо удосконалення нарахування непрямих податків.

Для того, щоб ПДВ, як один з непрямих податків, став універсальним фінансовим інструментом ринко­вої економіки, яка формується в Україні, слід удосконалити механізм опо­даткування, ліквідувати хиби, закладені в законі про ПДВ, оскільки він не відповідає загальносвітовим стандартам і не враховує специфічних умов пе­реходу України до ринкових відносин.

Пропонується змінити методику нарахування даного податку з тим, щоб ліквідувати багаторазове оподаткування ПДВ самого ж податку, нараховано­го на попередніх етапах руху товару до покупця. Тобто ПДВ має нараховува­тися на вартість товару, що реалізується, без ПДВ за мінусом ПДВ, сплаченого на попередніх етапах руху товару .

Деякими економістами пропонується навіть припинити стягнення податку на прибуток та податку на додану вартість підприємств, а також п’яти цільових податків та зборів. Замість цього передбачається ввести єдиний податок з продажу, що дасть можливість залучити до бюджету країни 10 млрд.гривень додаткових надходжень.

На нашу точку зору, це недоцільно з таких причин :

1. Така пропозиція приведе до дисбалансу бюджетної системи;
2. В силу невідпрацьованості законодавчих актів може викликати недонадходження коштів.