**Податкове право**

 **Підручник**

За редакцією проф. М.П. Кучерявенко

Харків

 2003

 Основи податкового права: Навчальний посібник / За ред. проф. Кучерявенко М.П. — Харків: Нац. юрид. акад. України, 2003. — с.

У навчальному посібнику розглядається зміст податкового права як складного інституту фінансового права. На основі системного аналізу розкритий зміст його інститутів, що регулюють оподатковування в Україні. Значна частина матеріалу викладається в порівнянні з законодавствами інших держав. В Особливій частині освітлені питання правового регулювання податків і зборів, що складають податкову систему України.

 Посібник розрахований на викладачів і студентів юридичних і економічних вузів, працівників податкових органів, практичних працівників підприємств і організацій.

**Авторський колектив:** Бех Г.В. (кандидат юридичних наук), Дмитрик О.О., Кобильнік Д.А.(кандидат юридичних наук), Криницький І.Є. (кандидат юридичних наук), Кучерявенко М.П. (доктор юридичних наук), Лукашев О.А. (кандидат юридичних наук), Перепелиця М.О.(кандидат юридичних наук), Радіонов О.О. (кандидат економічних наук), Федоров С.Є. (кандидат юридичних наук), Ярічевський В.С. (кандидат юридичних наук).

Бех Г.В. – глави 13, 19, 20;

Дмитрик О.О. – глави 14, 28 (у співавторстві ), глава 29 (у співавторстві), 30-32;

Кобильнік Д.А. – глава 12 (у співавторстві );

Криницький І.Є. – глави 9, 10, 25 (у співавторстві), 26;

Кучерявенко М.П. – глави 1-6, 8, 11, 12 (у співавторстві), 22 (у співавторстві), 28 (у співавторстві);

Лукашев О.А. – глави 15, 17, 18 (у співавторстві), 21(у співавторстві);

Перепелиця М.О. – глава 7, 16 (у співавторстві), 23-24;

Радіонов О.О. – глава 22 (у співавторстві);

Федоров С.Є. – глава 16, 18, 21 (у співавторстві );

Ярічевський В.С. – глави 25 (у співавторстві), 29 (у співавторстві)

**ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА**

**ГЛАВА 1. ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

1.1. Місце інституту податкового права в системі фінансового права

1.2. Зміст і особливості інституту податкового права

**ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ І МЕТОД ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

2.1. Предмет податкового права

2.2. Метод податкового права

**ГЛАВА 3. ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ І ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ**

3.1. Поняття податкових правовідносин

3.2. Особливості податкових правовідносин

3.3. Види податкових правовідносин

3.4. Об'єкт податкових правовідносин

3.5. Суб'єкти податкових правовідносин

3.6. Права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин

3.7. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин

* 1. Податково-правові норми

**ГЛАВА 4. СИСТЕМА І ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

 4.1. Система податкового права

 4.2. Джерела податкового права

 4.3. Податкове законодавство

**ГЛАВА 5. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ**

5.1. Зміст податкової системи

5.2. Поняття і рівні податкового тиску

**ГЛАВА 6. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ**

6.1. Поняття податку

6.2. Ознаки податку

6.3. Функції податку

6.4. Співвідношення податку, збору, мита

6.5. Класифікація податків і зборів

6.6. Правовий механізм податку і його елементи

**Глава 7. правове регулювання принципів оподаткування**

7.1. Система принципів оподаткуванні

7.2. Принципи податкового права

7.3. Принципи податкової системи

7.4. Принципи податку

7.5. Принципи податкового законодавства

**ГЛАВА 8. ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ**

8.1. Поняття платника податків.

8.2. Обов'язки і права платників податків

8.3. Фізичні особи як платники податків

8.4. Юридичні особи як платники податків

8.5. Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб.

8.6. Юридичні і фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи.

8.7. Відособлений підрозділ без статусу юридичної особи.

8.8. Консолідована група платників податків.

8.9. Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит

8.10. Облік платників податків.

# глава 9. податкове представництво

9.1. Представництво в податковому праві

9.2. Законний представник платника податку

9.3. Уповноважений представник платника податку

9.4. Офіційний представник платника податку

**ГЛАВА 10. ОБ'ЄКТ ОПОДАТКОВУВАННЯ**

10.1. Поняття об'єкта оподатковування

10.2. Види об'єктів оподатковування

10.3. Методи визначення об'єкта оподатковування

**ГЛАВА 11. СТАВКА ОПОДАТКОВУВАННЯ**

11.1. Поняття ставки податку (оподатковування)

11.2. Види ставок податку (оподатковування)

**ГЛАВА 12. ПРЕДМЕТ, МАСШТАБ І ОДИНИЦЯ ОПОДАТКОВУВАННЯ**

12.1. Предмет оподатковування

12.2. Масштаб і одиниця оподатковування

**ГЛАВА 13. БАЗА ОПОДАТКОВУВАННЯ**

13.1. Поняття бази оподатковування

13.2. Податковий період

13.3. Визначення податкової бази

**ГЛАВА 14. ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ**

14.1. Поняття податкової пільги

14.2. Система податкових пільг

14.3. Види податкових пільг

14.4. Форми податкових пільг

14.5. Правове регулювання територіальних податкових пільг

ГЛАВА 15 ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ пЛАТНИКА ПОДАТКІВ

15.1. Методи обліку доходів і витрат платника податків

15.2. Касовий метод

15.3. Метод нарахувань

# Глава 16. Обчислення податків і зборів

16.1. Методи оподаткування

16.2. Порядок обчислення сум податків і зборів

## 16.3. Визначення сум податку

**ГЛАВА 17. СПЛАТА ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ**

17.1. Форми сплати податків і зборів

17.2. Способи сплати податків і зборів

17.3. Терміни сплати податків і зборів

# глава 18. джерело сплати податку

**ГЛАВА 19. ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ**

19.1. Поняття податкової звітності

19.2. Форми реалізації податкової звітності. Податкова декларація

# глава 20. правова природа податкового обов’язку

20.1. Поняття податкового обов’язку

20.2. Виникнення, зміна та припинення податкового обов’язку

20.3. Виконання податкового обов’язку

20.4. Податковий борг

20.4.1. Погашення податкового боргу платником податків, що знаходиться в державній чи комунальній власності

20.4.2. Погашення податкового боргу у випадку ліквідації платника податків

20.4.3. Погашення податкового боргу
при реорганізації платника податків

20.4.4. Списання і розстрочка податкового боргу

20.5. Терміни давнини

**ГЛАВА 21. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ПО СПЛАТІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ**

21.1. Гарантії забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів

21.2. Способи забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів

21.2.1. Податкова застава

21.2.2. Податкова порука

21.2.3. Пеня

21.2.4. Адміністративний арешт активів

# глава 22. податкові повідомлення і вимоги

22.1. Податкове повідомлення

22.2. Податкова вимога

**ГЛАВА 23. ПОДАТКОВІ ОРГАНИ.**

23.1. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави.

23.2. Система податкових органів.

23.3. Податкові адміністрації і податкові інспекції.

23.4. Податкова міліція.

**ГЛАВА 24. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ**

24.1. Поняття, види і методи податкового контролю

24.2. Податкова перевірка: зміст, види, наслідки

**ГЛАВА 25. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА**

25.1. Підстави відповідальності за порушення податкового законодавства

25.2. Класифікація податкових правопорушень

# глава 26. усунення подвійного оподаткування

26.1. Поняття подвійного оподаткування

26.2. Види подвійного оподаткування

26.3. Шляхи та методи усунення подвійного оподаткування

26.4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування

**ОСОБЛИВА ЧАСТИНА**

**ГЛАВА 27. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

27.1. Платник податку на додану вартість

27.2. Об'єкт оподатковування

27.3. Ставки податку на додану вартість

27.4. Пільги щодо податку на додану вартість

27.5. Порядок обчислення і сплати податку на додану вартість. Бюджетне відшкодування.

27.6. Податкова накладна

**ГЛАВА 28. АКЦИЗНИЙ ЗБІР**

28.1. Поняття акцизного збору

28.2. Платники акцизного збору

28.3. Об'єкт оподатковування

28.4. Ставки акцизного збору

28.5. Пільги щодо акцизного збору

28.6. Порядок обчислення і сплати акцизного збору

28.7.Сплата акцизного збору. Акцизні марки.

**ГЛАВА 29. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК**

29.1. Місце податку на прибуток у системі податків і зборів України

29.2. Платник податку на прибуток

29.3. Об'єкт оподатковування

29.4. Ставка податку

29.5. Пільги по податку на прибуток

29.6. Обчислення і сплата податку на прибуток

**ГЛАВА 30. ПРИБУТКОВИЙ ПОДАТОК ІЗ ГРОМАДЯН**

30.1. Місце прибуткового податку з громадян у системі податків і зборів України

30.2. Платники прибуткового податку

30.3. Об'єкт оподатковування

30.4. Ставка оподатковування

30.5. Пільги по прибутковому податку з громадян

30.6. Обчислення і сплата прибуткового податку

**ГЛАВА 31. МИТО**

31.1. Місце митних платежів у системі податків і зборів України

31.2. Мито, його специфіка і види

**ГЛАВА 32. ДЕРЖАВНЕ мито**

**ГЛАВА 33. ПЛАТА (ПОДАТОК) НА ЗЕМЛЮ**

33.1. Платники податку

33.2. Об'єкт оподатковування

33.3. Ставки податку

33.4. Пільги по податку

33.5. Числення і сплата податку

**ГЛАВА 34. ПОДАТОК З ВЛАСНИКІВ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ і ІНШИХ САМОХІДНИХ МАШИН І МЕХАНІЗМІВ**

34.1. Місце податку з власників транспортних засобів у системі податків і зборів України

34.2. Платники податку

34.3. Об'єкт оподатковування

34.4. Ставка оподатковування

34.5. Пільги по податку

34.6. Обчислення і сплата податку

**глава 35. ПОДАТОК НА ПРОМИСЕЛ**

35.1. Місце податку на промисел у податковій системі України

35.2. Платники податку на промисел

35.3. Об'єкт оподатковування

35.4. Ставка податку

35.5. Пільги по податку на промисел

35.6. Обчислення і сплата податку

**ГЛАВА 36. ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ЗБОРИ**

36.1. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету

36.2. Збір за спеціальне використання природних ресурсів

36.2.1. Плата за спеціальне використання лісових ресурсів

36.2.2. Плата за спеціальне використання водних ресурсів

36.2.3. Плата за спеціальне використання надр для видобутку корисних копалин

36.3. Збір за забруднення навколишнього природного середовища

36.4. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування

36.5. Збір на обов'язкове соціальне страхування

36.5.1. Збір на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

36.5.2. Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття

36.5.3. Збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності

36.6. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

**ГЛАВА 37. ПЛАТА ЗА ТОРГОВИЙ ПАТЕНТ**

**ГЛАВА 38. ЄДИНИЙ ПОДАТОК**

38.1. Єдиний податок

38.2. Юридичні особи як платники єдиного податку

38.3. Фізичні особи як платники єдиного податку

**ГЛАВА 39. ЄДИНИЙ (ФІКСОВАНИЙ) ПОДАТОК НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ тОВАРОВИРОБНИКІВ**

**ГЛАВА 40. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ**

40.1. Місцева система оподаткування і принципи її формування

40.2. Характеристика окремих видів місцевих податків і зборів

# ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

РОЗДІЛ 1

ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

1.1. Місце інституту податкового права
 в системі фінансового права

 Для галузі фінансового права характерний набір інститутів, що забезпечує всі сторони і елементи юридичного режиму руху державних коштів. Необхідно враховувати те, що інститути фінансового права передбачають цільне регулювання тільки в рамках галузі і носять спеціалізований характер щодо визначеної групи правових норм.

Якщо виходити з визначення галузі права, то це насамперед відносно замкнута частина системи права, яка включає сукупність норм, що регулюють суспільні відносини у визначеній сфері діяльності людей, яка відрізняється принциповою своєрідністю. Саме замкнутою частиною системи права виступає фінансове право, тоді як податкове право не можна розглядати як відокремлену частину системи права: як специфічну — так, але не більше.

Норми податкового права обумовлені публічною, тобто загальновизначальною для країни діяльністю, а саме діяльністю щодо справляння податкових платежів для загальнодержавних потреб, для утримання державних органів і їх матеріально-фінансового забезпечення. Це відноситься не тільки до діяльності органів влади, але і до органів, що здійснюють її відповідно до Конституції України і встановленим розмежуванням компетенції в даній сфері. В ході цієї діяльності формується система бюджетів, що зосереджує кошти для потреб загального значення. Такий же публічний характер має і діяльність органів місцевого самоврядування із справляння податкових платежів. Вона спрямована на задоволення місцевих інтересів, які мають загальне значення для даної території, забезпечують формування муніципальних коштів для цієї мети. Отже, публічний характер мають і норми права, які регулюють відносини щодо встановлення податків органами місцевого самоврядування та їх справляння до місцевих бюджетів. Отже всі ці відносини є владно-майновими.

 **Податкове право** являє собою **складний інститут фінансового права**, який регулює основи дохідної частини бюджету. Складний характер інституту податкового права означає визначену ієрархічну структуру. Ця структура включає самостійні базові інститути оподатковування (інститут оподатковування фізичних осіб; інститут місцевих податків і зборів; інститут податкової відповідальності й інші).

Таким чином, **податкове право**:

**1)** виступає як *інститут предметний*, тобто присвячений строго визначеному предмету – різновиду відносин, що складаються з приводу встановлення, сплати і стягнення податків і зборів, їх зміни і скасування;

**2)** *регулює* суспільні відносини щодо встановлення, справляння і стягненню податкових платежів, їх зміні і скасування; розподіл і використання бюджетних коштів знаходиться за рамками податкових відносин, як і питання встановлення і стягнення неподаткових платежів і інших державних зборів;

**3)** *встановлює обов'язок* юридичних і фізичних осіб по сплаті податків і зборів, а також регламентує процедуру обчислення і сплати податків і зборів, порядок здійснення податкового контролю і застосування мір відповідальності за порушення податкового законодавства;

**4)** виступає як *складний інститут*, що включає сукупність своєрідних фінансово-правових норм. Ця специфіка передбачає аналіз відносин, які охоплюють рух коштів від платників до відповідних фондів (бюджетів) у формі податкових платежів.

 Саме тому, якщо предмет фінансового права охоплює відносини, пов'язані з рухом державних коштів, то **податкове право виділяє тільки відносини щодо однонаправленого руху коштів знизу вгору — від платників до бюджетів у формі податків і зборів.** Специфічний і метод правового регулювання, що має яскраво виражений імперативний характер.

Взаємодіючи з усіма інститутами фінансового права (особливості механізму оподатковування характерні і для регулювання банківської діяльності, і для страхування, і для ринку цінних паперів), податкове право тісно пов'язано з деякими з них[[1]](#footnote-1) . Насамперед з бюджетним правом (оскільки саме податки складають основу надходжень доходної частини бюджету, і важко уявити механізм державних доходів без податкових платежів); з інститутом фінансового контролю (який включає сукупність норм, що регулюють діяльність податкових органів). Крім того, ряд органів фінансового контролю здійснює свої повноваження через податкові адміністрації й інші податкові органи.

1.2. Зміст і особливості інституту податкового права

Податкове право включає досить широку сукупність фінансово-правових норм, які об'єднані у визначену систему. Ця система розбита на групи, які характеризуються специфічними особливостями, логічною структурою. Таким чином **система податкового права являє собою об'єктивну сукупність фінансово-правових норм, які обумовлюють внутрішню структуру податкового права, зміст і особливість розташування його інститутів**. Визначена специфіка відносин, урегульованих податковим правом, дозволяє виділити його в самостійний фінансово-правовий інститут, в чому Н. І. Хімічева бачить перспективи подальшого розвитку[[2]](#footnote-2).

 Юридичні норми утворюють галузь права не безпосередньо, а через інститути. Формування галузі може охоплювати кілька ступенів (інститут — складний інститут — підгалузь — галузь). Податкове право займає чітко виражене проміжне положення. З одного боку, в нього входять інститути більш вузької групи відносин (інститут місцевих податків і зборів, оподатковування юридичних осіб тощо), з іншого боку, складний інститут податкового права є одним з елементів, які утворюють цільну галузь фінансового права.

Отже, **складний інститут податкового права являє собою відмежований комплекс юридичних норм, які забезпечують цільне регулювання різновиду відносин, пов'язаних з надходженням до бюджетів податків і зборів**. Податкове право являє собою відносно самостійний сектор фінансового права і займає автономне положення щодо інших інститутів цієї галузі. Певна відмежованість його полягає в регулюванні визначеного, дуже специфічного виду суспільних відносин. Замкнутість, відмежованість його менш виражена, чим в галузях, оскільки у взаємодії з іншими інститутами здійснюється загальне регулювання відносин, що складають предмет фінансового права. Тому тільки у зв’язку з іншими інститутами податкове право забезпечує загальне галузеве регулювання.

 Взаємодія з іншими інститутами фінансового права передбачає певні відносини субординації. Самостійні підрозділи усередині податкового права свідчать про складний характер цього інституту. **Внутрішня організація інституту податкового права**, характер охоплюваного їм нормативного матеріалу передбачає наявність певної структури цього інституту. Природно, що структура інституту податкового права визначається багатьма деталями, однак вона **підлегла ряду загальних принципів**. До них відносяться:

**1.** *Наявність комплексу рівних приписів*. До інституту податкового права входять комплекс однопорядкових нормативних положень, які регулюють відносно однорідні відносини. Це система норм, які визначають оподатковування юридичних осіб, відносини, щодо регулювання оподатковування фізичних осіб тощо. При цьому необхідно відрізняти комплекс норм від асоціації норм, що очолюється однією генеральною нормою з наступною її конкретизацією[[3]](#footnote-3) .

**2.** *Різнобічний вплив податкових норм* на урегульовані відносини, що забезпечують єдиний підхід, що і погоджує їх у складний інститут.

**3.** *Об'єднання усіх норм інституту податкового права* стійкими закономірними зв'язками, які виражені в загальних приписах. У якості таких зв'язків виділяються принципи податкового права, принципи оподатковування, що мають законодавче закріплення. Вони пронизують і юридичну конструкцію по кожному окремому інституті податкового права. Диференційованість нормативного матеріалу, його взаємозв'язок визначається зв'язком елементів. Це припускає визначену логіку розгляду деяких груп відносин. Наприклад, аналіз окремого податкового механізму здійснюється у визначеній послідовності: платник, об'єкт оподатковування, ставка податку, пільги при оподатковуванні тощо.

Зміст інституту податкового права пронизано загальними юридичними основами. Тому в складному інституті податкового права окремі інститути очолюються нормами-принципами, визначеними прямо в тексті законодавчого акту (визначення податку, принципів оподатковування в Законі України «Про систему оподатковування»). Окремі інститути податкового права також очолюються нормами-принципами (визначення прибутку, доданої вартості тощо).

 РОЗДІЛ 2

ПРЕДМЕТ І МЕТОД ПОДАТКОВОГО ПРАВА

2.1. Предмет податкового права

 Кожний правовий інститут стосується певної групи суспільних відносин. Інститут податкового права охоплює відповідно систему відносин, що й становить предмет податкового права. **Предметом податкового права є група однорідних суспільних відносин, що визначають надходження коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів**. Предмет регулювання охоплює сукупність певних, специфічних відносин, що дозволяє виділити їх із загальної маси фінансових відносин. Особливістю їх є рух грошей у власність держави знизу вверх (від платника в бюджет) у формі податків і зборів. Відносини по розподілу цих коштів, виділення їх на задоволення державних потреб (тобто рух зверху вниз) — це вже не предмет податкового права, хоча і регулюються фінансовим правом.

Характерною рисою податкових відносин є майновий характер останніх — виконання податкового обов'язку означає передачу у власність чи розпорядження держави певних коштів. У зв'язку з цим необхідно погодитися із С. Д. Ципкіним, який, визначаючи майновий характер податкових відносин, стверджував, що невиконання податкового зобов'язання спричиняє заподіяння матеріального збитку державі, порушення загальнодержавних інтересів[[4]](#footnote-4) . У податкових правовідносинах найбільш чітко, у порівнянні з усіма іншими фінансовими правовідносинами, простежуються державно-владна і майнова сторони. Відносини з приводу зборів і податків є власномайновими. З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів до бюджету. З іншого боку, податкові надходження є одним з основних каналів формування власності держави, хоча спочатку й у специфічній грошовій формі.

2.2. Метод податкового права

За **методом правового регулювання податкове право** мало чим відрізняється від традиційного метода фінансового права, в основі якого лежить метод владних розпоряджень. Однак він характеризується своєрідним механізмом регулювання, особливим переплетенням норм, юридичним режимом. Метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм. Причому тут йдеться про безумовний характер імперативності. Наприклад, застосування санкцій за податкові правопорушення виключає альтернативу — вони визначаються однозначно і безумовно. У нормах податкового права закріплюються зобов’язки щодо передачі коштів платників у бюджети.

 Аналізуючи систему впливу на відносини, що регулюються податковим правом, можна зробити висновок про те, що основною рисою методу регулювання податкових відносин є державно-владні розпорядження одним учасникам податкових відносин з боку інших, що виступають від імені держави. Метод, заснований на владному підпорядкуванні однієї сторони інший, властивий також іншим галузям права (наприклад, адміністративному), але при регулюванні податкових відносин даний метод набуває своєї специфіки, що складається в конкретному змісті, а також у колі органів, уповноважених державою на владні дії. Так, характерною рисою методу податкового права виступає та обставина, що владні розпорядження стосуються кола платників, порядку, умов і розмірів платежів у бюджети чи позабюджетні фонди, цілей використання коштів і т.д. Коло державних органів, уповноважених давати розпорядження учасникам податкових відносин, складають податкові органи. Іншою рисою методу податкового права є широке застосування імперативних (тобто однозначних, що не припускають вибору) норм податкового права з метою формування бюджетів за рахунок доходів і майна платника податків.

 РОЗДІЛ 3

ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ
 І ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ

3.1. Поняття податкових правовідносин

 Податкові правовідносини як різновид фінансових є особливим видом суспільних відносин – фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою. Державне розпорядження, що міститься в юридичній нормі, визначає умови дії правовідносин, права й обов'язки суб'єктів, міри, що гарантують виконання вимог правової норми. Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як власномайнові відносини, у яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Власномайновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретному податковому правовідношенні. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений визначеними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок по встановленим для нього правилам поведінки (сплата податку, надання звітності). В усіх видах податково-правових відносин їх власномайновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру в них[[5]](#footnote-5) .

Платник податків не має права за своїм розсудом розпоряджатися частиною майна, що у виді визначеної грошової суми підлягає внесенню в бюджет чи позабюджетний цільовий фонд. У цьому обов'язку втілений публічний інтерес усіх членів суспільства, що визначає і законодавчу форму закріплення податку, обов'язок його сплати, примуса при забезпеченні цього обов'язку, однобічний характер податкових обов'язків.

Податкове правовідношення є різновидом правовідносини, тому йому властиві всі ознаки останнього. По-перше, воно виникає на підставі фінансово-правової норми як форми її реалізації. По-друге, має владний характер, який по своєму змісту виражає інтереси держави. При цьому податкове правовідношення має свої специфічні характеристики, обумовлені предметом і методом правого регулювання, — воно виникає і розвивається в сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядається як публічно-правове відношення.

По своєму змісту податково-правові відносини є економічним. Є. А. Ровинський підкреслював, що головною особливістю фінансових правовідносин є те, що вони виступають юридичною формою вираження і закріплення фінансових відносин, що у свою чергу є формою визначених економічних відносин[[6]](#footnote-6) . Фінансові відносини, що складають зміст фінансової діяльності держави, виступають як різновид економічних відносин, саме тих, котрі мають вартісну форму.

Однією з характерних рис податкових правовідносин є його грошовий характер. Об'єктом правового регулювання виступають гроші у виді податкових надходжень, з позиції саме публічно-правового регулювання. Так, С. Д. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух коштів, що і виникають із приводу коштів[[7]](#footnote-7) .

Податкові правовідносини є публічними, тобто зв'язаним і випливає з влади. Воно виступає як форма реалізації імперативної фінансово-правової норми і реалізується за принципом: команда (видавана державою) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти фінансового права). Саме тому однією зі сторін фінансових правовідносин виступає суб'єкт, що має право видавати владні розпорядження (держава чи уповноважений орган).

3.2. Особливості податкових
 правовідносин

У податкових правовідносинах найбільше виразно, у порівнянні з всіма іншими формами фінансових правовідносин, просліджуються державно-владна і майнова сторони. Відносини з приводу зборів і податків є власномайновими. Держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів у бюджет. З іншого боку, податкові надходження є одним з основних каналів формування об'єктів власності держави (хоча спочатку й у специфічній грошовій формі). Розглядаючи дану проблему, Є. А. Ровинський звертав увагу на різну міру прояву владного характеру, що відмежовує фінансове право від інших галузей[[8]](#footnote-8) .

 Конкретизація податкових правовідносин передбачає два елементи:

1) реалізацію волі держави як власника коштів;

2) визначене поводження учасників податкових відносин.

Податкові правовідносини стосуються різних суб'єктів (держави, юридичних, фізичних осіб), між якими формується визначена підпорядкованість. Безперечно, що обов'язок платника носить безумовний характер, при якому відсутня рівність сторін.

 Відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, складається насамперед у нерівності положення її учасників. Відносини сторін тут засновані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків), іншій (державі в особі її органів чи органів місцевого самоврядування). На думку Н. І. Хімічевої, основною особливістю, що визначає інші відмітні риси фінансових правовідносин (у тому числі і податкових), є те, що вони виникають у процесі утворення, розподіли і використання державних грошових фондів, тобто в процесі фінансової діяльності держави[[9]](#footnote-9) . Крім того, одним із суб'єктів податкових правовідносин завжди виступає держава в особі податкових органів, наділених владними повноваженнями. Це єдина система контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю начислення, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством. Відмінність податкових правовідносин від інших фінансових правовідносин, що також характеризуються як державно-власномайнові (грошові) відносини, складається у своєрідності структурних елементів змісту податкових правовідносин.

Таким чином, **податкові правовідносини являють собою відносини, що виникають у співвідношенні з податковими нормами (регулюють встановлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки, зв'язані зі сплатою податків і зборів у бюджети і фонди.**

3.3. Види податкових правовідносин

**Податкові правовідносини** відображають визначені функції, у зв'язку з чим їх **можна розділити** на:

**1)** *загальнорегулятивні* (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу);

**2)** *конкретно-регулятивні* (спрямованіна закріплення конкретного поводження суб'єктів);

**3)** *комплексні* (виникаючі на стику загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних відносин);

**4)** *охоронні* (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру)[[10]](#footnote-10) .

Види правових відносин діють у єдності: конкретно-регулятивні правовідносини функціонують лише тоді, коли вступили в дію загальнорегулятивні; охоронні відносини передбачають існування регулюючих обов'язків, при порушенні яких застосовуються міри юридичної відповідальності. Таким чином, система податкових правовідносин складається з декількох «рівнів» правовідносин, що взаємодіють один з одним.

Зміст **загальнорегулятивних відносин** визначається нормами, що встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Загальні і конкретно-регулятивні правовідносини утворюють основну масу правовідносин у суспільстві і регулюють суспільні відносини шляхом установлення суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Розвиток регулюючих відносин, своєчасна їхня поява, безперешкодне і належне здійснення є свідченням повного і реального використання права. Загальнорегулятивні правовідносини виконують в основному функцію закріплення кола суб'єктів права і їхнього статусу. Коли особа виступає як носій загального суб'єктивного права, воно знаходиться в специфічному положенні стосовно всіх інших осіб, а загальне суб'єктивне право, як підкреслює С. С. Алексєєв, тому і є «суб'єктивним», що має особистий характер, тобто належить не тільки всім суб'єктам, але і кожному суб'єкту окремо.

 **Конкретні правовідносини** виступають як форма реалізації загальнорегулятивних податкових правовідносин. У цій ситуації загальні права й обов'язки проектуються на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загальнорегулятивні податкові правовідносини виділяють із системи правовідносин ті, котрі зв'язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють по різних напрямках (по видах податків, по платниках). Конкретно-регулятивні відносини закріплюють конкретне поводження суб'єктів, зміст їхніх прав і обов'язків.

**Комплексні податкові правовідносини** знаходяться на своєрідному стику конкретних і загальнорегулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але одним з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих. Видимо, можна порушити питання і про об'єднання в рамках комплексних правовідносин податкові норми і норми інших галузей права. Наприклад, механізм формування і витрат пенсійного фонду знаходиться на стику податкових і трудових відносин (оскільки цей збір входить у перелік обов'язкових податків і зборів, об'єднаних податковою системою[[11]](#footnote-11)).

**Охоронні податкові правовідносини** виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, коли учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією зі сторін таких правовідносин виступає компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженнями примуса. Іншою стороною є чи особа орган, до якого застосовуються способи державного примуса і який зобов'язаний їх перетерплювати. При цьому право застосовувати способи державного примуса деталізуються санкцією правової норми. Охоронні податкові правовідносини формуються в процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права. Охоронні правовідносини мають похідний характер. Вони забезпечують реалізацію міри державно-примусового впливу стосовно осіб, що порушили юридичні обов'язки по сплаті податків. У рамках охоронних податкових правовідносин здійснюється захист суб'єктивних прав, проводяться в життя міри юридичної відповідальності.

3.4. Об'єкт податкових правовідносин

Зміст податкових правовідносин зв'язано з аналізом категорій, що характеризують: об'єкт правовідносини; суб'єкт правовідносини; права й обов'язки суб'єктів правовідносин; підстави виникнення правовідносини

У цілому **об'єктом регулювання в податкових правовідносинах виступають кошти платників, що надходять у доходи бюджетів**. У вузькому значенні — це гроші, із приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок. При цьому важливо розмежовувати об'єкт податкових правовідносин і об'єкт оподатковування.

Об'єкти фінансових правовідносин різноманітні за своєю формою, тому що існує чимало видів правовідносин. Але по змісту це завжди державні грошові фонди, із приводу формування, розподіл і використання яких і формує визначений юридичний зв'язок між суб'єктами фінансових правовідносин. Є. А. Ровинський підкреслював, що у фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, що зв'язані з мобілізацією, розподілом і використанням коштів з метою розширення виробництва і задоволення потреб членів суспільства[[12]](#footnote-12) .

3.5. Суб'єкти податкових правовідносин

**Суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поводження якого регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків.**

Суб'єкти податкових правовідносин мають правосуб'єктність, передбачену нормами податкового права і яка характеризується можливістю бути учасником правовідносин, зв'язаних із встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права й обов'язки. Для участі в правовідносинах суб'єкти наділені правоздатністю і дієздатністю. Фактично вони представляють два елементи досить складної юридичної властивості — правосуб'єктності.

**Податкова правоздатність** — передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки з приводу сплати податків. Вона являє собою можливість особи бути учасником податкових правовідносин і виступає в якості його загальноюридичної властивості. Змістом податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, що суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства.

**Податкова дієздатність** — передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки. Дієздатність виражається в здійсненні особою дій, спрямованих на:

— придбання прав і створення обов'язків;

— здійснення прав і обов'язків;

— здатність відповідати за податкові правопорушення.

Податкові право- і дієздатність доповнюють один одного і фактично є взаємозалежними. Правоздатність виникає з моменту появи (народження громадянина, реєстрації юридичної особи і т. д), дієздатність — по досягненні визначеної умови (визначеного віку; статусу підприємця і т.д.). Іноді поява правоздатності і дієздатності в податкових правовідносинах збігаються (практично одночасно з реєстрацією юридичної особи виникає необхідність постановки його на облік у податковій інспекції, а з цього моменту, навіть при відсутності діяльності, — обов'язок представлення звітності і відповідно відповідальність за ухилення від цього).

Як суб'єктів можна виділити три групи учасників податкових правовідносин:

— держава (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють оподатковування);

— податкові органи;

— платники податків.

Особливим суб'єктом податкових правовідносин виступає держава. Держава, будучи носієм суверенітету, як учасник податкових правовідносин володіє важливими особливостями і займає в правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет знаходить своє вираження, зокрема, у тім, що держава встановлює податки, надає право на встановлення податків місцевим органам[[13]](#footnote-13) . У зв'язку з цією діяльністю воно виступає безпосереднім учасником податкових правовідносин. Стягнення податків, як і їхнє встановлення, повинне розглядатисяяк верховенство державистосовно влади, що виникає в процесі життєдіяльності суспільства[[14]](#footnote-14) *.*

 Діяльність держави як власника податкових надходжень опосередковується правовідносинами, що можуть класифікуватися по різних підставах (по видах податків і зборів; по видах платників і т.п.), у яких беруть участь різні органи, суб'єкти, уповноважені державою на здійснення визначених дій. На підставі цього виділяються різні державні органи як представника держави (податкові адміністрації, митні органи, податкова міліція). Учасниками правовідносин є і державні органи, що виконують різні функції державної влади. Положення органів, що діють від імені держави, відрізняється урегульованістю в основному законами (а не іншими правовими актами). Своєрідним є і механізм контролю за їхньою діяльністю.

3.6. Права й обов'язки суб'єктів
 податкових правовідносин

Права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин характеризують його юридичний зміст. Податковими правами й обов'язками обмежуються можливості і границі активності суб'єктів правовідносин. Права й обов'язки суб'єктів залежать від типу правовідносин, особливостей механізму регулювання. Велика частина податкових правовідносин — це регулятивні правовідносини, якими здійснюється закріплення і розвиток фінансових відносин за участю держави. Але при фінансово-правовому регулюванні необхідно використовувати і методи державного примусу.

Сукупність прав і обов'язків податкових органів визначається тими цілями і задачами, з якими зв'язує законодавець необхідність їхнього існування. Держава уповноважує їх на здійснення визначених функцій в області керування і контролю за надходженням податків і зборів. Деталізація їх правового статусу відбувається через законодавче закріплення прав і обов'язків.

Обов'язки і права платників податків визначаються головною посилкою, що випливає з конституційної норми, що закріплює першочерговий і безумовний обов'язок — сплачувати податки (ст. 67 Конституції України). Платники податків і зборів є насамперед зобов'язаними особами. Відповідно до цього податкове законодавство і закріплює переважно обов'язок. Саме імперативний податковий обов'язок визначає правосуб'єктність платників податків.

Відповідно такими ж підходами характеризується правосуб'єктність юридичних і фізичних осіб, осіб, зв'язаних зі сплатою податків і зборів (банківські установи, податкові представники і т.д.).

3.7. Підстави виникнення, зміни
 і припинення податкових
 правовідносин

Як обов'язковий елемент подібної характеристики є підстави виникнення податкових правовідносин. Податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на підставі визначеного комплексу різноманітних по змісту взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин. **Податкові правовідносини можуть змінюватися** під впливом:

**а)** *нормативних основ*, при яких норми права регулюють область податкових правовідносин;

**б)** *правосуб’єктних основ*, що характеризують здатність особи до участі в правовідносинах (досягнення віку і т.д.);

**в)** *фактичних основ* — власне основ появи, чи зміни припинення податкових правовідносин, що базуються на юридичних фактах.

**Юридичний факт** — конкретна життєва обставина, з якими норми права зв'язують появу, зміну чи припинення податкових правовідносин. Вони являють собою: по-перше, факти реальної дійсності; по-друге, факти, передбачені нормами податкового права; по-третє, спричиняють визначені юридичні наслідки.

**Класифікація юридичних фактів** може здійснюватися по різних підставах.

— За юридичними результатами:

**1)** *правовстановлюючі* — юридичні факти, з якими норми права зв'язують появу податкових правовідносин;

**2)** *правозмінюючі* — юридичні факти, з якими норми права зв'язують зміну податкових правовідносин;

**3)** *правоприпинені* — юридичні факти, з наявністю яких норми права зв'язують припинення податкових правовідносин.

Той самий факт може викликати кілька юридичних наслідків. Наприклад, смерть одночасно викликає припинення правовідносин по сплаті податків і поява правовідносин по сплаті податку на майно, що переходить у порядку спадкування чи дарування.

— По вольовій ознаці:

**1)** *дії* — юридичні факти, що є результатомвольового поводження людей, результатом волевиявлення особи. Вони можуть виступати у формі:

а) *правомірних дій* — дій, що відбуваються відповідно до вимог податкових норм чи норм, що не суперечать їм;

б) *неправомірні дії* — дії, що порушують вимоги закону і не відповідають розпоряджень правових норм. На підставі правових норм приймаються індивідуальні податкові акти як правомірні юридичні дії, спрямовані на появу, зміну чи припинення конкретних податкових правовідносин;

**2)** *події* — явища, що відбуваються незалежно від волі суб'єктів податкових правовідносин (смерть і народження людини зв'язуються з припиненням податкових правовідносин чи зміною їхнього режиму; стихійні лиха можуть з'явитися передумовою введення надзвичайних податків і т.д.).

3.8. Податково-правові норми

Вихідними елементами, що формують податкове право, є **податково-правові норми** — правила, прийоми поводження, що складають зміст податкового права. Норми податкового права є фінансовимипосуті й в основному тотожні їм. У податково-правових норм немає принципових особливостей, що дозволили б виділити на цій підставі окрему підсистему в рамках фінансових норм. Деякі риси фінансових норм при реалізації податкових правовідносин виділяються більш рельєфно, чітко (наприклад, імперативність), що і дозволяє говорити про визначену своєрідність податково-правових норм.

Для **податково-правових норм** характерні **загальні риси**, що визначають норму права:

1) загальний характер;

2) формальна визначеність;

3) встановлення й охорона компетентними органами держави.

**Особливості податкових норм** як підвиду фінансових виявляються:

**а)** *у змісті* — вони дійсно регулюють правила поведінки, що виникають у процесі фінансової діяльності держави, але діяльності специфічної — із приводу встановлення, зміни, скасування податків і надходжень за їхній рахунок доходів у бюджети; визначають права й обов'язки учасників відносин, передбачають відповідальність за невиконання розпоряджень держави в сфері, що опосередковує рух податкових надходжень знизу вгору (від платника в бюджети чи фонди);

**б)** *у характері розпорядження* — якщо фінансові норми мають в основному імперативний характер, то податкові норми носять винятково наказовий характер. Держава наказує правила поведінки в категоричній формі, чітко визначає права, розміри обов'язків, крім можливості їхньої однобічної (з боку зобов'язаної особи) зміни;

**в)** *у мірах відповідальності*, що охоплюють практично весь спектр можливих видів — карну, адміністративну, фінансову. Такий підхід підкреслює, наскільки важливі для держави відносини, урегульовані податковими нормами, і наскільки держава зацікавлена в постійному поповненні дохідної частини бюджету;

**г)** *у способах захисту прав* учасників відносин, що виходять з визначеної нерівності суб'єктів, що реалізується через механізм податкової відповідальності, що характеризується презумпцією винності платника податків.

Традиційною є і **класифікація податкових норм.**

**1.** *По особливостях впливу* на учасників відносин:

— зобов'язуючі — норми, що встановлюють у категоричній формі обов'язок робити визначені активні дії. Наприклад, норми, що встановлюють обов'язок по сплаті податків, наданню декларацій, звітів;

— що забороняють — норми, що встановлюють у категоричній формі обов'язок не робити заборонених дій, що порушують порядок, закріплений податковими нормативними актами. Наприклад, законодавчо забороняється вносити зміни в принципові елементи податкового механізму (ставка, пільги, об'єкт і т.д.) без відповідних змін у бюджетному законі, чи протягом бюджетного року забороняється надання індивідуальних податкових пільг;

— Уповновжуючі — норми, що надають учасникам правовідносин право робити визначені позитивні дії в рамках розпоряджень, що містяться в податковій нормі. Допускаючи деяку самостійність, подібні норми все рівно знаходяться під впливом імперативних розпоряджень (хоча і непрямому): органи місцевого самоврядування можуть встановлювати і регулювати механізми місцевих податків і зборів на своїй території, але тільки в рамках (переліку, межах), установлених законодавчо.

**2.** *По змісту*:

— матеріальні — норми, що регулюють змістовну сторону реальних суспільних відносин, міру прав і обов'язків учасників, види й обсяг матеріальних і грошових зобов'язань;

— процесуальні — норми, що регулюють процедуру (порядок) діяльності суб'єктів правовідносин по реалізації матеріальних норм у сфері діяльності з приводу надходження податків і зборів у бюджети.

**Структура податково-правової норми** відображає внутрішній склад норми, її складові частини, елементи.

**1.** *Гіпотеза* — частина норми права, що визначає умови дії податкової норми. Вона описує фактичні обставини, при настанні яких варто керуватися даною нормою, указує на учасників відносин і головні умови.

**2.** *Диспозиція* — частина норми права, що вказує, яким повинне бути поводження суб'єктів відносин, зміст їхніх прав і обов'язків при настанні обставин, описаних у гіпотезі. Так, механізм сплати податку з власників транспортних засобів припускає пропорційний його розподіл.

**3.** *Санкція* — частина норми права, що передбачає заходи впливу, що можуть бути застосовані до осіб, що не дотримують розпоряджень податкових норм. Санкції розраховані на настання фактичних обставин, що представляють собою правопорушення, і реалізують при цьому охоронну функцію права.

**Податкові санкції** характеризуються поруч **особливостей:**

а) реалізація примусового впливу на правопорушника здійснюється через вплив на його кошти (у деяких випадках передбачається погашення заборгованості перед бюджетом по податках шляхом примусової реалізації майна платника);

б) кошти платника, що стягуються з нього у виді податкових санкцій, надходять у бюджети чи цільові фонди в першочерговому і безперечному порядку;

в) на відміну від адміністративної санкції податкова передбачає вплив як на фізичних, так і на юридичних осіб;

г) як і фінансові санкції в цілому, податкові передбачають об'єднання правовідновлюючих і штрафних елементів. Пеня, штрафи, що стягуються з платників, як реалізація механізму покарання порушника податкової норми, так і поповнюють власність держави (бюджетні доходи) чи відшкодовують упущену вигоду від їхнього недоодержання;

д) податкові санкції передбачають іноді застосування покарання незалежно від характеру провини платника. Нарахування пені відбувається автоматично при затримці податкових платежів, штрафів — при несвоєчасній здачі звітів і т.п.

РОЗДІЛ 4

СИСТЕМА І ДЖЕРЕЛА
 ПОДАТКОВОГО ПРАВА

4.1. Система податкового права

Податкове право включає досить велику сукупність фінансових норм, які об’єднані у визначену систему. Ця система розбита на певні групи, які характеризуються специфічними особливостями, логічною структурою, об'єктивним складом. **Система податкового права — об'єктивна сукупність суспільних фінансових відносин, що визначає внутрішню структуру податкового права, зміст і особливість розміщення норм, що регулюють податкові правовідносини.**

Норми податкового права в залежності від особливостей відносин, їм урегульованих, розподіляються на окремі структурні підрозділи. В системі складного інституту податкового права існує кілька підсистем інститутів, які можна виділити в розділи.

**Загальна частина** податкового права акумулює інститути, які закріплюють загальні підходи до регулювання системи оподатковування, що мають відношення до усіх видів податків і зборів, до всіх норм Особливої частини. Загальна частина охоплює норми, що винесені як би за дужки. У дужках – інститути Особливої частини і саме до них застосовуються положення Загальної частини, але вже в конкретному випадку, обумовленому певним податком чи збором. У Загальну частину включаються норми, які визначають характер інституту податкового права, зміст податкової системи, податку, елементи правового механізму податку, підстави відповідальності за порушення податкового законодавства, усунення подвійного оподатковування тощо.

**Особлива частина** податкового права включає систему інститутів, які деталізують податкову систему в цілому та визначають конкретні механізми окремих податків і зборів. Саме Особлива частина і охоплює правові механізми елементів податкової системи.

4.2. Джерела податкового права

 Джерело податкового права, повинне: установлювати певні правила поведінки, які виключають його індивідуалізацію відносно окремого суб'єкта; бути виданим компетентним органом (в основному органами державної влади); мати чітку відповідність матеріальної і процесуальної сторони функціонування податкового механізму.

Таким чином, **джерелами податкового права є форма вираження правотворчої діяльності держави з приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встановлюють норми податкового права.**

Джерела податкового права можуть бути розділені за декількома принципами:

**I.** *На підставі владно-територіальної ознаки* (в основному це стосується видів нормативних актів):

1. Загальнодержавні нормативні акти.

2. Республіканські (Автономна Республіка Крим).

3. Місцеві нормативні акти.

**II.** *По характеру правових норм*:

1. Нормативні — акти, які містять правові норми загального характеру, прийняті компетентними органами у встановленому порядку.

2. Ненормативні — акти, що не містять правових норм загального характеру.

**III.** *По особливостях правового регулювання* і характеру встановлення:

1. Звичай, який санкціонується компетентними органами у встановленому порядку. Найчастіше мова йде про звичай, до якого робиться відсилка в законі. Звичаєм, як правило, регулюються процесуальні сторони функціонування податкових актів, межі компетенції державних органів в сфері оподатковування.

2. Прецедент одержав широке поширення в правових системах англо-саксонського типу, особливо при наявності пробілу в законодавстві. Специфіка в даному випадку полягає в тому, що правозастосовчій орган фактично виступає в якості нормотворчої структури. Багато процесуальних норм народилися в ході судових слухань з податкових справ. Так, розгляд з податкових правопорушень в американському суді ускладнювався відсилками на п'яту виправлення Конституції США, що надавала право відмовитися від дачі показань, тому що це могло привести до «самозвинувачення». Верховний Суд США, наділений повноваженнями конституційного контролю, відмовив підозрюваним у можливості використовувати п'яте поправку до Конституції у випадку розгляду справ з податкових правопорушень.

Подібні ситуації приводять і до необхідності систематизації найважливіших судових рішень. У США судову нормотворчість здійснюють Верховний Суд, апеляційні суди, претензійний суд, федеральні окружні суди і податковий суд США[[15]](#footnote-15) .

3. Міжнародні договори (конвенції, угоди) важливого значення набувають при врегулюванні подвійного оподатковування, інших питань оподатковування. Застосування даного джерела податкового права не завжди однозначне. Міжнародні договори наділені різною юридичною чинністю. Якщо в Україні вони мають перевагу над законами, прийнятими Верховною Радою, то в США їх дія рівнозначна законам, і включаються міжнародні договори до системи законодавства нарівні з законами США. Це породжує проблеми як забезпечення правового регулювання таких норм, так і системи гарантій їх забезпечення.

4. Правова доктрина характерна для мусульманських країн, де, будучи одним з важливих джерел шаріату, заповнює прогалини законодавства відповідно до приписів мусульманської доктрини[[16]](#footnote-16) .

5. Нормативний правовий акт — найважливіше, а іноді єдине джерело податкового права. У деяких випадках інші джерела розглядаються як похідні від нормативного акту.

4.3. Податкове законодавство

Податкове законодавство, виступаючи формою реалізації податкового права, містить досить широке коло нормативних актів, які регулюють оподатковування. Основу податкового законодавства повинні складати тільки закони і найбільш важливі підзаконні акти (у більшості випадків — прирівняні до законів. Такими були Декрети Кабінету Міністрів України наприкінці 1992 — початку 1993 року). Іншими словами, це нормативні акти, що встановлюють основні права й обов'язки платників, механізм дії окремого податкового важеля. С. Г Пєпєляєв вважає, що податкове законодавство включає взагалі тільки закони і рішення органів влади, які видаються на основі Конституції[[17]](#footnote-17) .

 Термін «законодавство» широко використовується в правовій системі в основному в значенні сукупності законів і інших нормативно-правових актів, які регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин і є джерелами певних галузей права. Цей термін без визначення його змісту використовує і Конституція України (статті 9, 19, 118, п. 12 Перехідних положень). У законах в залежності від важливості і специфіки регульованих суспільних відносин цей термін вживається в різних значеннях: одні мають на увазі лише закони; інші, насамперед кодифіковані, до поняття «законодавство» включають як закони й інші акти Верховної Ради України, так і акти Президента України, Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках — також і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади.

Частиною національного законодавства у відповідності зі ст. 9 Конституції України є також чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких дана Верховною Радою України.

Таким чином, терміном **«законодавство»** охоплюються закони України; діючі міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких дано Верховною Радою України; постанови Верховної Ради України; укази Президента України; декрети і постанови Кабінету Міністрів України, прийняті в рамках їх повноважень і відповідно до Конституції України і законів України.

 **Законодавчі акти,** які знаходятьсяв основі податкового законодавства, складають певну систему.

1.**Загальні нефінансові закони** — конституційні закони або закони, що відносяться до інших галузей права, які містять податкові норми. Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподатковування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження органів державної влади і керування, загальні принципи оподатковування тощо). В деяких випадках приймаються спеціальні конституційні й органічні закони — Закон ФРН про фінансову допомогу Федерації і земель 1969 року; Конституційний закон про фінанси, що визначає компетенцію Федерації і земель Австрії в сфері податків; Органічний закон 1979 року про статус автономії Країни Басків (Іспанія), розділ III якого цілком розглядає фінансові питання[[18]](#footnote-18) . Законодавчі акти інших галузей права в основному стосуються деяких аспектів податкових платежів, або додаткових ознак, які характеризують податковий механізм. Найбільш часто таким чином регулюються пільги, надані платникам (акти, що характеризують режим іноземного інвестування вільних економічних зон, статус ветеранів Великої Вітчизняної війни тощо).

2. **Загальні фінансові закони** — в основному їх представляють бюджетні закони. Причому це як фундаментальні бюджетні закони, які встановлюють основи бюджетної системи, місце податкових надходжень у доходах держави, так і поточні бюджетні закони, якими затверджується фінансовий план щороку. Багато законів про державний бюджет України на рік більш ніж наполовину складаються з податкових норм.

 3. **Загальні податкові закони** — законодавчі акти, які містять положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів. У даних актах відсутня деталізація конкретних видів податків. В основному до них відносяться податкові кодекси, що поєднують матеріальні і процесуальні сторони податкової системи, а також основні закони загального характеру (Закон України «Про Державну податкову службу в Україні», Закон України «Про систему оподатковування»).

**4. Спеціальні податкові закони** — законодавчі акти, які регулюють окремі групи чи види податків. До них відносяться закони, що містять характеристику окремого виду податку, детальний механізм його обчислення і сплати.

У деяких виданнях виділяються специфічні риси, характерні для податкових законів:

а) персоніфікований характер, при якому механізм регулювання спрямований на певну групу платників;

б) терміновий характер, що означає дію його в часі протягом певного обмеженого періоду, тому що зміна основних елементів податкового механізму (платника, об'єкту, ставки) відбувається досить часто;

в) характер податкових законів, заснований на презумпції винності платника. Крім того, громіздкість податкового законодавства, роль податкових органів, які виступають в якості арбітрів у спірних питаннях і становлять платника до положення залежного.

 РОЗДІЛ 5

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

 5.1. Зміст податкової системи

 Зміст податкової системи охоплюється не винятково набором податків і зборів – деякі особливості її реалізуються через визначені співвідношення видів податків і зборів. Таким чином, можуть бути закріплені різні підходи: орієнтація на оподатковування юридичних чи фізичних осіб, на майнове чи прибуткове оподатковування, співвідношення між прямим і непрямим оподатковуванням. Саме тому необхідно зупинитися на класифікації й аналізі підходів при побудові податкової системи і співвідношенні податків і зборів, що складають її зміст.

 При визначенні податкової системи важливо розмежувати два підходи до її розуміння. *З одного боку*, **податкова система** являє собою *сукупність податків, зборів, платежів* і виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів по акумуляції доходів держави. У цьому випадку вона може збігатися із системою податків, зборів, платежів. Тут робиться акцент на матеріальну сторону податкової системи, що забезпечує механізм дії податків.

*З іншого боку*, **податкова система** містить у собі досить широкий спектр *процесуальних відносин* по встановленню, зміні, скасуванню податків, зборів, платежів, забезпеченню їхньої сплати, організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства. Це як би тіньова, але не менш важлива частина податкової системи.

Таким чином, у широкому змісті **податкова система являє собою сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм і методів їхнього встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.**

Важливо врахувати, що сформована податкова система в цілому (як сума податків, механізм їхнього вилучення) навряд чи зміниться в принципі, тому що в основному вона відповідає світовій практиці. Однак специфічна ситуація спаду виробництва і посилення кризи неплатоспроможності на тлі розвитку механізмів ринкового саморегулювання вимагають внесення в податкову систему серйозних коректив, поступового її пристосування до цих процесів.

Формування податкової системи, включення в неї визначеної кількості податків не є самоціллю. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир, що визначає база — обсяг бюджетних витрат. Податкова система і забезпечує основні надходження для покриття цих витрат.

Незважаючи на тісний взаємозв'язок доходів держбюджету і податкових надходжень, необхідно їхнє чітке розмежування. Нерідко в спеціальній і популярній літературі як синоніми використовується кілька термінів: «доходи держави», «доходи держбюджету» і «податкові надходження». Звичайно, ці поняття важко розглядати ізольовано, але саме з урахуванням їх відмінностей можна виявити суть кожної категорії. Доходи держави відрізняє від доходів держбюджету відсутність прив'язки до яких-небудь рамок, тоді як доходи держбюджету обмежені визначеним періодом (бюджетним) і чітко визначеними каналами надходжень (Бюджетний кодекс України). І тільки в якості одного з каналів таких надходжень у дохідну частину державного бюджету законодавець передбачає надходження по нормативах, затвердженим Верховною Радою України. Але навіть ці надходження не складаються винятково з податків, тому що сюди ж відноситься система зборів і платежів, що принципово відрізняються від податків і власне кажучи, і по механізму числення.

Податкове регулювання здійснюється насамперед на основі права (компетенції) державного органа влади встановлювати податки і вилучати їх. Стаття 1 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподатковування» підкреслює, що встановлення і скасування податків, зборів і платежів, а також пільг здійснюється Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і місцеві ради, причому Верховна Рада Автономної Республіки Крим і місцеві ради можуть встановлювати додаткові пільги в сфері оподатковування в межах сум, що надходять у їхні бюджети.

Будь-яка схема керування в державі має специфічну ієрархічну систему, що передбачає чітке розмежування прав і обов'язків органів влади в сфері формування бюджету і власних доходів.

5.2. Поняття і рівні податкового тиску

 Законодавці багатьох держав виявляються перед вибором: збільшити дохідну частину бюджету за рахунок надходження податкових платежів при підвищенні ставок податку чи податкового тиску в цілому й у такий спосіб скоротити дефіцит державного бюджету чи установити середню оптимальну ставку, сформувати систему стійких стимулів для виробників і забезпечити мінімізацію дефіциту в найближчому майбутньому і перспективу стабілізації чи поліпшення економічного становища в цілому. Перший напрямок в основному характерний для рішення невідкладних проблем, у значній мірі політичного характеру і, на жаль, знаходить висвітлення в розвитку податкового законодавства України. Другий напрямок, на наш погляд, більш зважене, тому що в кінцевому рахунку створює впевненість у виробників, стимулює виробництво, що саме по собі приводить до скорочення дефіциту держбюджету. Цей напрямок відрізняється також дотриманням одного з основних принципів оподатковування — стабільності використовуваних податкових важелів і методів їхнього вилучення.

Узагальненим показником у цьому випадку є **податковий тиск (тягар, прес)**, що визначається співвідношенням загальної суми податкових платежів і сукупного національного продукту. У розвитих країнах цей показник коливається від 52% — у Швеції до 30% — у США і Туреччині[[19]](#footnote-19) .

Необхідно звернути увагу на одну особливість категорії «податковий тиск». В основному під податковим тиском (тягарем, пресом) розуміють вплив податкових важелів, що складають тільки частину цього тягаря. П**одатковий тиск** здійснюється на **чотирьох рівнях**:

**1-й** — тиск *безпосередній податкових важелів*;

**2-й** — тиск *усієї сукупності податків, зборів і платежів*;

**3-й** — використання *механізму пільг* платниками, надання пільгових кредитів, дотацій. При цьому податковий прес перерозподіляє тиск з одних платників на інші;

**4-й** — використання *податкової техніки*, при якій підсилюється тиск на платника. Наприклад, авансові платежі, що передбачають сплату податку платником до одержання результатів.

 Співвідношення між податковою ставкою і податковою базою, що відображається на розмірі податкових надходжень, дозволило економісту з південнокаліфорнійського університету Артурові Лефферу показати залежність доходів бюджету від прогресивності оподатковування таким графіком.

К — податкова ставка на доходи;

R — загальна сума податкових надходжень;

ДО1 — ставка податку, що забезпечує максимальні податкові надходження;

R1 — максимальний обсяг податкових надходжень у бюджет;

Q — крайнє значення в динаміку кривої.

З графіка видно, що при рості податкових ставок (ДО) загальна сума надходжень (R) росте. Значенню ставки ДО1 відповідає максимальний обсяг фінансових коштів, що відчисляється у виді податків у бюджет (R1). При проходженні крапки Q подальше збільшення ставки (ДО) веде не до росту податкових надходжень, а до їх скорочення, тому що подібна ситуація підриває зацікавленість у збільшенні обсягів виробництва.

Встановлення середньої оптимальної податкової ставки формує ряд стимулів. Насамперед за рахунок зростання виробництва, збільшення доходів виростає і податкова база. Потім відбувається міжгалузеве вирівнювання за рівнем рентабельності. Зменшується розрив між низько- і високооподатковуваними галузями. І нарешті, зменшується розмір тіньових доходів за рахунок зникнення стимулів для відхилення від податків, і доходи тіньової економіки трансформуються в легальні, законні форми.

Ріст податкових ставок наштовхується на визначену межу. Їм є податкова границя — частина валового національного продукту, що перерозподіляється через податкові механізми, подальше збільшення якого викликає різке загострення суспільних протиріч. Досягнення цієї границі приводить до відтоку капіталу з країни, згортанню підприємницької активності.

 **РОЗДІЛ 6**

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ

6.1. Поняття податку

 Аналізуючи зміст податків, необхідно враховувати, що вони не є єдиним джерелом доходів бюджету і являють собою тільки один з видів позаекономічного державного примуса. Крім власне податків, яким належить ведуча роль у формуванні бюджету, існують і інші види вилучень у бюджети: ліцензійні і реєстраційні збори, збори з населення. Крім того, підприємства і громадяни роблять обов'язкові відрахування в позабюджетні фонди, платять різні тарифи й інші обов'язкові платежі. Різноманіття форм вилучень викликає необхідність визначити, що ж з них є безпосередньо податком, а що — неподатковими платежами. Видимо, усю систему платежів, що входять у податкову систему, можна розділити на податки і платежі податкового характеру. Якщо до першої групи відносяться саме податки (на прибуток, на землю і т.п.), то друга група складається зі зборів і відповідних податкових платежів (мито, державний збір, і т.д.).

 Багатогранна категорія «податок» дозволяє порушувати питання про виділення в рамках єдиного терміна двох значень, рівнів. Можна розділити податок на правову категорію і законодавчо закріплене (прикладне) поняття. При характеристиці податку як правової категорії в основному робиться акцент на переході власності до держави, на зміні форми власності. Дійсно, подібний підхід був в основі радянського законодавства, де чітко витримувався примат державної власності і встановлювався різний податковий режим у залежності від форми власності платника. У сучасних умовах усі форми власності рівні, мають однакові економічні і правові основи функціонування. Крім того, визначення податку як правової категорії повинне містити головне в ньому з позиції тієї галузі права, предмет якої дана норма складає. З позиції предмета фінансового права головне в податку — надходження коштів державі для задоволення суспільних витрат, насиченості бюджету. Зміна форм власності в податку — це як би «цивілістичний» відтінок даної категорії. Тому, не залишаючи без уваги податкової сторони регулювання відносин власності, можна, видимо, дещо згладити в цьому аспекті.

Основою для позбавлення права власності є конституційний публічно-правовий обов'язок платника податків платити законно встановлені податки. Платник податків не має права розпоряджатися за своїм розсудом тією частиною свого майна, що у виді визначеної грошової суми підлягає внеску в бюджет, і зобов'язаний регулярно перелічувати цю суму на користь держави. У цьому обов'язку платника податків утілений публічний інтерес усіх членів суспільства. З публічним характером податку і фіскальним суверенітетом держави зв'язані законодавча форма встановлення податку, обов'язок і примусовість його вилучення, однобічний характер податкових обов'язків.

У цьому зв'язку нам хотілося б приєднатися до позиції І. Е. Криницького, що розглядає характер причини позбавлення права власності платника як одну з основних проблем при визначенні податку[[20]](#footnote-20). Він звертає увагу на те, що поряд з неможливістю поширення на ці відносини таких способів, як реквізиція, націоналізація і конфіскація, цивільне законодавство також не передбачає сплату податку як одного з видів примусового вилучення майна у власника. Він абсолютно аргументоване підкреслює, що норми цивільного законодавства не дозволяють не тільки вирішити, але, напевно, і позначити дану проблему, оскільки за загальним правилом до відносин, заснованим на адміністративному чи іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншої, у тому числі і до податкових, цивільне законодавство не застосовується.

Дійсно, право приватної власності охороняється законом. Однак абсолютно очевидно, що воно не відноситься до прав, що не підлягають обмеженню ні при яких умовах. Приватна власність може бути обмежена законом, але тільки в тій мері, у якій це необхідно з метою захисту основ конституційного ладу, гарантії прав і воль громадян, забезпечення безпеки держави. Власник може бути позбавлений власності тільки у випадках, передбачених законом. Але саме подібний випадок і закріплюється Конституцією України (ст. 67), як необхідна умова існування держави, безумовна його вимога.

 У такий спосіб **податок — це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що вноситься в бюджет відповідного рівня (чи цільовий**

**фонд) на підставі закону (чи акта органа місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж.**

У статті 2 Закону України «Про систему оподатковування» визначається поняття податку і збору (обов'язкового платежу), окремого ж визначення податку законодавець не дає в жодному акті. Обирається спрощений, формальний шлях закріплення вичерпного переліку податків і зборів. І в цьому переліку обов'язкових платежів чисто на формальному рівні розділяються податки і збори. У чому криється їхня істотна відмінність — не зрозуміла, чим вони відрізняються від обов'язкових платежів — також не ясно. Видимо, необхідно при цьому виходити з того, що обов'язкові платежі — родове поняття, а податки і збори — його видові форми.

6.2. Ознаки податку

Розмежовуючи види вилучень у бюджет і зупиняючи на характеристиці податків, важливо виділити, на наш погляд, його основні риси, **ознаки**.

**1.** Це вид платежу, *закріплений актом компетентного органа* державної влади. С. Г. Пєпєляєв підкреслює, що право парламенту затверджувати податок є вираженням права народу погоджуватися на сплату податку. Однак це не означає згоди кожного конкретного члена чи суспільства навіть визначених груп, шарів. Так, у багатьох країнах існують конституційні заборони на рішення питань про оподатковування шляхом референдуму. Питання про податки і бюджет виключаються з законів, що регулюють механізм референдуму (Конституція Італійської Республіки, ч.2. ст.75)[[21]](#footnote-21) .

**2.** Упритул до цієї ознаки примикає ознака *індивідуальної*  безоплатності чи однобічного характеру його встановлення. В основу цієї ознаки податку закладений односпрямований рух коштів від платника до держави. При цьому платник не одержує (на перший погляд) нічого замість, що означає відсутність зустрічних обов'язків держави. Кошту платника йдуть на задоволення суспільних потреб. Однак необхідно враховувати, що безоплатність має умовний характер у зв'язку з однобічним обов'язком платника. У загальному ж плані безоплатність означає, що кошти, що виплачуються як податок, переходять у Державний бюджет без одержання зустрічного чи відшкодування задоволення для платника.

 **3.** *Нецільовий характер* податкового платежу означає надходження його у фонди, що акумулюються державою і використовуються на задоволення державних потреб. При цьому не ясно, на задоволення які саме цілей витрачаються надходження від конкретного податку, тобто формується як би розмитий, знеособлений грошовий фонд держави — «гроші не пахнуть». Звичайно, вимагає окремого розгляду проблема деяких видів податків, що за своїм характером більше схожі на збори (податок на промисел, податок із власників транспортних засобів і т.д.).

 **4.** *Безумовний характер* податку є продовженням попереднього ознаки й означає сплату податку, не зв'язану ні з якими зустрічними діями, привілеями з боку держави. Останні дві ознаки, імовірно, найбільше чітко характеризують суть податку і виділяють його із системи інших платежів.

 **5.** Платіж *надходить у бюджет відповідного* чи рівня цільового фонду. Розподіл податків по бюджетах, фондам здійснюється відповідно до бюджетної класифікації і може йти по двох основних напрямках: закріплення податку за визначеним чи бюджетом розподілу податку між бюджетами.

 **6.** *Обов'язковий характер* податкового вилучення забезпечує нагромадження коштів у дохідній частині бюджету. Це лежить в основі закріплення на конституційному рівні сплати податків як першочергового обов'язку громадян.

Обов'язковість податку забезпечується силою держави в особі податкових, правоохоронних і судових органів і свідчить про те, що сплата податків носить не добровільний, а примусовий характер. Система способів примуса і санкцій впливає на платника податків для того, щоб поставити йому в обов'язок виконання своїх зобов'язань по сплаті податків. Такий примус дуже часто діє у виді погрози застосування санкцій. За словами П. Годме, «елемент примуса настільки важливий у понятті податку, що це спричиняє виключення з податкової сфери надходжень, що не носять примусового характеру»[[22]](#footnote-22). Так, не є податками добровільні збори і пожертвування в бюджет, а також державні позики.

 **7.** *Безповоротний характер* податку, імовірно, не вимагає особливих коментарів, хоча варто звернути увагу на один аспект. У кінцевому рахунку платник одержує віддачу від внесених їм податків, коли держава задовольняє суспільні потреби, у яких зацікавлене суспільство і кожен його індивід (охорона суспільного порядку, охорона здоров'я, утворення), і в цьому значенні податки як би повертаються до платника.

**8.** *Платіж у грошовій формі*. Внесення податку в бюджет відбувається в грошовій формі. Сплата податку майном чинним законодавством за загальним правилом не передбачена. Грошова форма сплати податку визначена самою суттю податку, що є, як уже було сказано, внеском. У зв'язку з цим обов'язок платника податків по сплаті податку є однооб’єктним, оскільки тільки сплата податку в грошовій формі, за загальним правилом, розглядається (при дотриманні інших умов — про терміни, бюджети і т.д.) як належне виконання його обов'язку.

6.3. Функції податку

Функції податків, що визначають їхня сутність, є похідними від функцій фінансів і виконують ті ж задачі, але в порівняно більш вузьких рамках. Виходячи з цього **функції** податків можна згрупувати в **два блоки**: основні і додаткові. Група *основних функцій* включає сутнісну функцію податку (фіскальну) і дві загальнофінансових (регулюючу і контрольну). Саме на базі цих функцій будується податковий механізм, і, діючи спільно, вони складають цільний комплекс. *Додаткові функції* деталізують головні цілі, реалізовані через підсистему основних функцій. Крім того, якщо основні функції обов'язкові для усіх видів податків, те додаткові мають відтінок факультативності і не обов'язково представлені у всіх податках.

**Основні функції податку:**

**1.** Найважливішою функцією податків є *фіскальна* (лат. fiscus — державна скарбниця). Відповідно до цієї функції податки виконують своє основне призначення — насичення дохідної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. У період становлення буржуазної держави ця спрямованість податків вважалася єдиною. Однак до кінця XIX століття нова концепція податків розглядає їх як соціальний регулятор, знаряддя реформ, і до кінця 30-х років XX століття податки розглядаються вже і як кошт регулювання економіки, забезпечення стабільного економічного росту[[23]](#footnote-23) .

 **2.** *Регулююча* функція служить своєрідним доповненням попередньої і торкається як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад, непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим чи галузям виробникам. Однак податкове регулювання — більш складний механізм, що враховує не тільки податковий тиск, але і перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості і т.д.

**3.** *Контрольна* функція реалізується в ході оподатковування при регламентації державою фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, одержанні доходів громадянами, використанні ними майна. За допомогою цієї функції оцінюється раціональність, збалансованість податкової системи, кожного важеля окремо, перевіряється, наскільки податки відповідають реалізації мети в сформованих умовах.

**Додаткові функції податку** утворять підсистему, що охоплює кілька видів функцій:

**1.** *Розподільна* функція являє собою своєрідне відображення фіскальної: наповнити скарбницю, щоб потім розподілити отримані кошти. Але на стадії розподілу ця функція дуже тісно переплітається з регулюючої, і в одній дії можуть виявлятися обидві функції. Наприклад, непрямі податки, регулюючи споживання, створюють основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших (акцизи на делікатесні види продуктів і т.д.). Це дозволяє говорити про існування первинного і вторинного розподілу (перерозподілу) за допомогою податків.

**2.** *Стимулююча* (дестимулююча) функція створює орієнтири для чи розвитку згортання виробництва, діяльності. Як і регулююча, вона може бути зв'язана з застосуванням механізму пільг, зміною об'єкта оподатковування, зменшенням оподатковуваної бази. Іноді цю функцію розглядають як підвид регулюючої.

**3.** *Накопичувальна* функція являє собою своєрідне узагальнення всіх попередніх функцій і головну — з позицій реалізації цілей держави в податковій системі. Найбільш узагальнюючою функцією податків, з яким зв'язано їхнє виникнення і розвиток, є фіскальна. Але це тільки на перший погляд. Вона носить тимчасовий характер, виступає етапне, реалізуюче насичення бюджету на визначений період. Кінцева мета податків — не тільки сформувати бюджет, але і сформувати мети, інтереси в розподілі цих коштів і інших коштів платників, тобто створити умови для нагромадження як юридичними, так і фізичними особами. У цьому випадку мова йде про активне нагромадження, що виразилося б у збільшенні потужностей, розвитку виробництва і т.д. Здійснити це можна шляхом чи диференціації зниження майнових податків, надання пільг при цільовому використанні коштів. Ця функція дуже тісно зв'язана зі стимулюючої, але є більш глобальної й узагальнюючий. Крім того, якщо стимулююча функція зв'язана з процесом, діяльністю платників, те накопичувальна орієнтована на кінцевий результат, визначає мета діяльності і має більш статичний характер.

6.4. Співвідношення податку, збору, мита

 Часто практично як синоніми вживаються поняття податку, збору, обов'язкового платежу. Дійсно, це дуже схожі, але, що знаходяться у визначеному співвідношенні категорії. Поняття обов'язкового платежу є родовим, що охоплює всю сукупність податків і зборів (при цьому треба враховувати, що мова йде про обов'язкові платежі податкового характеру, оскільки штрафи, стягнення теж мають обов'язковий, але не податковий характер), і в широкому змісті обов'язкові платежі податкового характеру і складають податкову систему. У свою чергу податки і збори є видовими категоріями, являють собою форми обов'язкових платежів податкового характеру. У цілому ж обов'язкові платежі в нашому контексті включають:

1) податки;

2) збори;

3) податкові плати (мито, мито, плату за торговий патент і т.д.).

**Розмежування** *податків, зборів, платежів* є не винятково теоретичною проблемою, але й у значній мірі проблемою практики.

*По-перше*, коли мова йде про податки, те це насамперед безумовні і нецільові платежі, і після їхнього надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів, так це і не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, вони необхідні для фінансування визначених заходів і мають у такий спосіб чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (мова може навіть йти про самостійний склад правопорушення).

*По-друге*, податки в основному надходять у бюджети, тоді як збори можуть формувати цільові (у тому числі і позабюджетні) фонди. Тому, якщо необхідно закріпити винятково стабільні надходження в бюджети нецільового характеру, — це, безсумнівно, податки. Якщо ми хочемо закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони спрямовуються, — це збори.

І, *по-третє*, якщо встановлення, зміна і скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є винятковою компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

Законодавства багатьох держав не роблять розмежування між цими категоріями, і податкова система характеризується як сукупність податків і зборів. Податкове законодавство Російської Федерації закріплює поняття податку, яким визнається обов'язковий внесок, що має безеквівалентний характер, не зв'язаний зі здійсненням уповноваженим органом ( установою чи посадовою особою) визначених і конкретних дій для (чи у відношенні) цей внесок, що сплатив, платника податків.

Природно, у податку, мита, збору існує ряд загальних рис[[24]](#footnote-24) . До них відносяться:

**1.** *Обов'язковість сплати* податків і зборів у відповідні бюджети і фонди.

**2.** *Чітке надходження їх у бюджети і фонди*, за яких вони закріплені.

**3.** *Вилучення їх на основі законодавчо закріпленої форми* і порядку надходження.

**4.** *Примусовий характер вилучення*.

**5.** *Здійснення контролю* єдиними органами Державної податкової служби.

**6.** *Безеквівалентний характер* платежів.

Однак, незважаючи на схожість цих механізмів, вони мають чіткі розходження.

Мито і збір **відрізняються** від податків:

**А.** *За значенням*. Податкові платежі забезпечують до 80% надходжень у дохідну частину бюджету, інші види відрахувань, відповідно, менше.

**Б.** *По меті*. Ціль податків — задоволення потреб держави, ціль мит, зборів — задоволення визначених чи потреб витрат установ.

**В.** *По обставинах*. Податки являють собою безумовні платежі; мито, збір виплачуються в зв'язку з послугою, наданої платнику державною установою, що реалізує державно-владні повноваження.

**Г.** *По характері обов'язку*. Сплата податку зв'язана з чітко вираженим обов'язком платника; мито, збір характеризуються визначеною добровільністю дій його і не регулюються іноді відносинами імперативного характеру.

**Д.** *По періодичності.* Збори, платежі, мито часто носять разовий характер і їхню сплату здійснюється без визначеної системи; податки характеризуються визначеною періодичністю.

Відмінності по періодичності включають два підходи:

— періодичність сплати (збори, мито — одноразова сплата, податки — визначена періодична сплата);

— періодичність дій (збори, мито прямо залежать від кількості дій, що породжують зобов'язання по сплаті, податки – чітко не погоджуються з періодичністю дій, наприклад, періодичність сплати податку з власників транспортних засобів не зв'язується з характером використання транспортного засобу).

**Е.** *Відносини відплатності* характерні для мит, зборів (на відміну від податків).

Таким чином, на відміну від загальних податкових платежів збори і мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси[[25]](#footnote-25) .

Законодавчого розмежування мита і збору в Україні немає. Раніш основним критерієм було надходження коштів: якщо в бюджет — мито, якщо на користь організації — збір. У сучасних умовах акценти трохи змістилися:

збір — платіж за володіння особливим правом;

мито — плата за здійснення на користь платників юридично значимих дій.

6.5. Класифікація податків і зборів

Уся **сукупність обов'язкових платежів** податкового характеру може бути **класифікована** по декількох підставах. Виділимо найбільш важливі:

**1.** *У залежності від компетенції органа*, що вводить дія податкового платежу на відповідній території:

а) загальнодержавні — податки і збори, установлювані Верховною Радою України, що вводяться в дію винятково Законами України і діючі на всій території України;

б) місцеві – податки і збори, перелік яких установлюється Верховною Радою України, вводяться в дію місцевими органами самоврядування і діють на території окремих регіонів України.

 **2.** *У залежності від каналу надходження*. Відповідно до бюджетної системи України податкові платежі надходять у бюджети різних рівнів, на підставі чого податкові платежі можна розділити на закріплені і регульовані.

Закріплені податки безпосередньо і цілком надходять у конкретний чи бюджет позабюджетний фонд. Серед закріплених податків виділяють податки, що надходять у Державний бюджет, у місцевий бюджет, у позабюджетний фонд. Регулюючі (різнорівневі) податки надходять одночасно в бюджети різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства. Суми відрахувань по таких податках, зачислювані безпосередньо в Державний бюджет і бюджети інших рівнів, визначаються при твердженні кожного бюджету.

Можна трохи деталізувати цю групу податків, диференціювавши їх на групи:

а) державні — податки, що цілком надходять у Державний бюджет;

б) місцеві — податки, що цілком надходять у місцеві бюджети;

в) пропорційні — податки, що розподіляються між Державним і місцевим бюджетами у визначеній пропорції;

г) позабюджетні — податки, що надходять у визначені фонди (у деяких випадках, щоправда, вони повинні все-таки пройти через бюджет).

**3.** *У залежності від платника*:

А. Податки з юридичних осіб (податок на прибуток і т.д.);

Б. Податки з фізичних осіб (прибутковий податок, податок на промисел і т.д.);

В. Змішані — податки, що припускають як платника і юридичних, і фізичних осіб (податок із власників транспортних засобів, земельні податки і т.д.). При цьому змішані податки можна розділити на:

а) податки, що визначаються наявністю визначених матеріальних благ (транспортні засоби, ділянка землі);

б) податки, що визначаються діяльністю платників (податок на додану вартість, акцизний збір).

**4.** *У залежності від форми обкладання*:

А. Прямі (майновий-майнову-майнове-майнова-прибутково-майнові) — податки, що стягуються в процесі придбання й акумуляції матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта обкладання, включаються в ціну товару і сплачуються чи виробником власником. Прямі податки, у свою чергу, підрозділяються на:

а) особисті — податки, що сплачуються платником податків за рахунок і в залежності від отриманого їм доходу (прибутку) і враховуючі платоспроможність платника;

б) реальні (англ. rеаl — майно) — податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній доход[[26]](#footnote-26) .

Б. Непрямі (на споживання) — податки, що стягуються в процесі витрати матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у виді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем. При непрямому оподатковуванні формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що виступає посередником між державою і споживачем товару (робіт, послуг). Останній же являє собою платника реального. Саме критерій збігу юридичного і фактичного платника є одним з основних при розмежуванні податків на прямі і непрямі. При прямому оподатковуванні — юридичний і фактичний платники збігаються, при непрямому — немає.

**5.** *У залежності від способу стягування*:

А. Часткові (кількісні) — встановлюючі розмір податку для кожного платника окремо, що враховують майновий стан платника і його можливості сплати. Загальна величина податку формується як сума платежів окремих платників.

Б. Розкладкові (репартіаційні) — податки, що нараховуються на цілу корпорацію платників, що самостійно здійснюють між собою остаточний розподіл податкового тягаря. Історично це перша форма стягування податків, що проходила кілька етапів: перший — установлення загальної суми потреби держави в доходах; другий — розподіл цієї суми між територіальними одиницями; третій — розподіл її між платниками. Зараз застосовується на місцевому рівні. У Росії в 1885 році був установлений додатковий розкладковий збір, стягнутий із промислових і торгових підприємств. Загальна його сума законодавчо визначалася по губерніях, у губерніях — по повітах, де вже згідно прибутковості розподілялася між торговими і промисловими підприємствами.

**6.** *У залежності від характеру використання*:

А. Загального призначення — податки, використовувані на загальні цілі, без конкретизації чи заходів витрат, на які вони витрачаються (фактично це і є дійсно податки).

Б. Цільові податки — податки, зачислювані в позабюджетні цільові фонди і призначені для цільового використання. Фактично одним з основних ознак податків є нецільовий характер, однак подібні платежі мають ряд позитивних моментів: психологічний; ув'язування витрат і доходів від визначених видів діяльності; визначеної незалежності конкретного державного органа[[27]](#footnote-27) .

 **7.** *У залежності від періодичності стягування*:

А. Разові — податки, що сплачуються один раз протягом визначеного часу (найчастіше — податкового періоду) при здійсненні визначених дій (податок із власників транспортних засобів; податок з майна, що переходить у порядку чи спадкування дарування). У більшому ступені даний різновид податків має характер зборів.

Б. Систематичні (регулярні) — податки, стягнуті регулярно, через визначені проміжки часу і протягом усього періоду чи володіння діяльності платника (щомісячно, поквартально).

**8.** *У залежності від обліку податкового платежу*:

А. Податки, фінансуємі споживачем (акциз, податок на додану вартість).

Б. Податки, що включаються в собівартість (податок із власників транспортних засобів, земельний податок).

В. Податки, фінансуємі за рахунок балансового прибутку, тобто прибутку до сплати податку (податок на майно, податок на рекламу).

М. Податки, фінансуємі за рахунок чистого прибутку, тобто прибутку після сплати податку (збір за право торгівлі, за використання національної символіки).

В окрему підсистему можна виділити групу **загальнодержавних зборів**, що можуть бути диференційовані в такий спосіб:

1) *збори економічного характеру;*

2) *збори соціального характеру* (збір на обов'язкове державне соціальне страхування і т.д.);

3) *збори природоресурсного характеру* (збір за спеціальне використання природних ресурсів і т.д.).

6.6. Правовий механізм податку
 і його елементи

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади і керування по їхньому встановленню, зміні і скасуванню, так і чітким закріпленням всіх елементів, що характеризують податок як цільний зроблений механізм. Законодавчі акти по окремих податках і зборам відрізняються щодо стабільною, традиційною структурою. Як складені частини її виступають елементи правового механізму чи податку збору.

С. Г. Пєпєляєв розкриває їх у «елементах закону про податок». Здається, що можна використовувати інший термін — «елементи правового податкового механізму». Справа в тім, що правове забезпечення податкових важелів здійснюється і підзаконними актами на різних рівнях і, говорячи про елементи податкового закону, ми як би абстрагуємося від податків, що деталізуються підзаконними актами.

При цьому необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Податковим кодексом Російської Федерації закріплюються ці підстави. Так, у ст. 17 закріплено, що податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків і елементи оподатковування, а саме:

об'єкт оподатковування;

податкова база;

податковий період;

податкова ставка;

порядок числення податку;

порядок і терміни сплати податку.

У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки і збори можуть також передбачатися податкові пільги і підстави для їхнього використання платником податків.

У даному випадку сформований визначений алгоритм побудови спеціальних законодавчих актів, якими регулюється сплата відповідних податків і зборів. Вони мають традиційну структуру, розташування статей. Природно, ми абстрагуємося від ситуації, коли в акті присутній яка-небудь спеціальна норма (бюджетне відшкодування; бандерольний спосіб сплати податку і т.д.), що неможливо застосувати по інших податках.

 **Система елементів правового механізму податку** складається з обов'язкових і факультативних елементів. Обов'язкові елементи включають дві групи:

**1. Основні елементи** визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, що формують основне представлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним.

До *основних елементів* правового механізму податку і збору *відносяться*:

а) платник чи податку збору;

б) об'єкт оподатковування;

в) ставка чи податку збору.

**2. Додаткові елементи** правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену і повну систему податкового механізму. Варто враховувати, що додаткові елементи так само обов'язкові, як і основні, і не мають факультативного характеру. Цільний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів, і відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий чи податок збір (наприклад, неможливо представити податок, що незрозуміло куди надходить: у який вид бюджету, у чи бюджет цільовий фонд?). Сукупність додаткових елементів правового механізму податку досить різноманітна (у залежності від ступеня деталізації податкового механізму). Однак ця сукупність складається *з двох підгруп*:

— *додаткові елементи* правового механізму податку, що *деталізують* основні чи зв'язані з ними (предмет, база, одиниця оподатковування — категорії, що прямо залежать від об'єкта оподатковування);

— *додаткові елементи* правового механізму податку, що мають *самостійне* значення (податкові пільги, методи, терміни і способи сплати податку; чи бюджет фонд, куди надходять податкові платежі).

Таким чином, до додаткових елементів правового механізму податку відносяться:

а) податкові пільги;

б) предмет, база, одиниця оподатковування;

в) джерело сплати податку;

г) методи, терміни і способи сплати податку;

д) особливості податкового режиму;

е) чи бюджет фонд надходження податку (збору);

ж) особливості податкової звітності.

Хотілося б підкреслити, що й основні і додаткові елементи носять обов'язковий характер, без якого неможливе закріплення відповідного податкового механізму. Додатковість елемента підкреслює не його необов'язковість, а особливості регулювання (можливість делегування компетенції і т.д.).

**3. Факультативні елементи** є необов'язковими для правового механізму податку і можуть закріплюватися в законодавчих актах, підкреслюючи своєрідність саме цього податкового механізму, але можуть і бути відсутніми. В окремих випадках специфіка податку вимагає виділення в його механізмі особливих елементів, характерних винятково для даного податку. Наприклад, ведення спеціальних кадастрів по майнових податках; специфічних реєстрів; бандерольний спосіб сплати і т.д. Подібні елементи і складають групу факультативних, котрі можуть бути присутнім у податковому механізмі, а можуть і не використовуватися.

ГЛАВА 7

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
 ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКОВУВАННЯ

7.1. Система принципів оподатковування

Аналізуючи систему принципів, пов'язаних із оподатковуванням, необхідно визначити її складові. Українське податкове законодавство використовує не зовсім чіткий термін «оподаткування», коли мова йде про принципи оподаткування. Не зрозуміло, що мається на увазі: регулювання принципів податку, податкової системи, податкового законодавства і т. п.

Загальну систему **принципів оподатковування** сформулював **Адам Сміт**. Вона була розвита його послідовниками і на сучасному етапі також відображає особливості і тенденції податкової системи.

**1.** *Стабільність і передбачуваність* — припускає незмінність основних податкових платежів і правил стягнення податку протягом тривалого часу, а також логічність з економічної і правової сторони змін податкового законодавства.

**2.** *Гнучкість* — передбачає оперативна зміна податкових платежів, способів їхнього числення, системи пільг і санкцій у залежності від зміни ситуації.

**3.** *Рівновага* — забезпечує орієнтацію держави на підтримку за допомогою податків структурної рівноваги.

**4.** *Рухливість* — відображає чуйність податкових платежів до змін в області формування, переміщення оподатковуваної чи бази появи нових форм податків.

**5.** Вираження чіткої *антиінфляційної спрямованості* через податкові вилучення.

**6.** *Зручність* як для платника при внесенні податкових платежів, так і для контролюючого суб'єкта по вилученню податку і держави при використанні податкових важелів.

**7.** *Рівність* — забезпечує обов'язок платників при рівних оцінних умовах і розмірах доходів.

**8.** *Стимулювання*, тобто формування економічних і правових інтересів у здійсненні визначеної діяльності й одержанні більш високих доходів.

**9.** *Економічність* — співвідносить витрати по зборі податку (зміст апарату, розробка документації і т.д.) і доходи від збору податкових надходжень.

**10.** *Рівномірність охоплення* — передбачає раціональне виділення як об'єкт обкладання різних елементів чи вартості видів діяльності, а не зосередження податкового тягаря винятково на одній якій-небудь їхній частині.

7.2. Принципи податкового права

Принципи податкового права охоплюють керівні положення права, вихідні напрямки, основні засади, які визначають суть усієї системи, галузі чи інституту права. Крім того, у результаті правового закріплення принципи набувають загального значення, виступають свого роду орієнтиром при становленні і розвитку права. Особливо велике загальнометодичне значення принципів при формуванні правозастосовчої практики.

Принципи податкового права, безперечно, повинні відноситися до числа його основних механізмів. Податковому праву як складової частини правової системи присущи загальногалузеві принципи, які знаходять своє відображення у всіх галузях: верховенство закону, єдність, доцільність і реальність законності і т. п. Що стосується спеціальних (галузевих) принципів, то одні з них знаходять своє пряме закріплення в конкретних нормах податкового закону (принципу-норми), інші одержують своє вираження в системі норм, що регулюють сплату конкретного податку (принципи, що випливають з норм).

**Принципи податкового права** включають:

**1)** *Матеріальні*, котрі визначають сутність категорій, норм, використовуваних податковим правом, вибудовуючи їх у визначену ієрархічну систему:

а) податки і збори, що стягуються в державі, єдині на всій її території;

б) податки і збори повинні виходити з реальних можливостей платника і носити справедливий характер. Принцип справедливого оподаткування лежить в основі багатьох законодавств.

**2)** *Процесуальні* — регулюють сфери компетенції суб'єктів податкових правовідносин, механізм установлення, зміни і скасування податкових платежів. Вони включають:

а) виключне право органів державної влади законодавчо встановлювати, змінювати, скасовувати податки. Основи законодавчого закріплення податків закладені в нормах Конституції;

б) податки і збори не можуть встановлюватися чи застосовуватися, виходячи з політичних, ідеологічних і інших критеріїв;

в) платники податків сплаяують податки і збори, встановлені на даній території, на основі рівності перед законом, який регулює дію податку;

г) регулярність перегляду податкових законів. Цей принцип дозволяє з'єднати стабільність і гнучкість в оподатковуванні.

Відповідно до французького податкового законодавства затверджений податок повинний щорічно підтверджуватися поточним фінансовим законом. У Норвегії передбачається обов'язкова процедура підтвердження чи перегляду податкового законодавства після закінчення терміну повноважень парламенту[[28]](#footnote-28)1.

**3)** *Розрахункові* — регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів у відповідні бюджети. У реалізації цих принципів значну роль відіграють також підзаконні акти.

7.3. Принципи податкової системи

Принципи податкової системи відображають співвідношення, взаємозв'язок елементів податкової системи (податків, зборів, мита). У широкому змісті під принципами податкової системи розуміється їх сукупність, яка регулює оподаткування. Так, сюди можна включити наступні принципи: простота нарахування окремих податків; відсутність дублювання; простота й економічність збору податків; стабільність; пропорційність податкових зборів послугам, наданим державою; прийнятний розмір загального податкового тиску.

На наш погляд, **принципи** побудови **податкової системи** включають:

**1)** *Принцип рівного податкового тягаря* (нейтральності, універсалізації) — передбачає загальобов'язковість сплати податків і рівність усіх платників перед податковим законом. Цей принцип сформульований у Конституції України і випливає безпосередньо з неї. У сфері податкових відносин цей принцип означає, що не припускається встановлення додаткових, а також підвищення по ставках податків у залежності від форми власності, організаційно-правової форми підприємницької діяльності, місцезнаходження платника податків і інших основ, що носять дискримінаційний характер. Цей принцип часто визначається в спеціальній літературі як принцип нейтральності оподатковування; відповідно до нього кожен платник податків без яких-небудь виключень зобов'язаний платити законно встановлені податки і збори.

**2)** *Принцип стабільності*. Передбачає стабільність на двох рівнях:

а) платника — у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найбільш вигідне застосування своїм здібностям і коштам;

б) податкового органа — у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції і т.д.

Практично як відображення принципу стабільності розглядається принцип гнучкості, хоча іноді їх характеризують як взаємовиключні принципи. Одназначно стабільний, незмінний податок у результаті приведе до диспропорції. Він повинен мінятися під впливом економічної ситуації, що складається, а іноді і стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму — одне з умов стабільності податку взагалі. Здається, що стабільність повинна стосуватися основних ознак податку, а гнучкість — додаткових.

**3)** *Принцип рівності*. Суть цього принципу включає кілька складових:

а) безпосередня рівність усіх платників податків, що ставить їх в однакове положення стосовно податкового преса;

б) рівновага — дія податкових важелів, що підтримує структуру економіки, співвідношення підрозділів, галузей у взаємозв'язку, що виключає диспропорції, забезпечує поступальний, збалансований розвиток;

в) рівнонапруженість — особливість податків усієї національної податкової системи, при якій однаковий по напрузі тиск (не плутати з рівним тиском) діє на всі складові елементи об'єкта оподатковування. Важливо забезпечити не рівний, а саме рівнонапружений тиск. Зміст цього полягає в тому, щоб зробити невигідним переклад окремих елементів однієї з частин вартості (наприклад, чи зарплати доходу) в іншу (матеріальні витрати), тому що це і є одним з каналів відхилення від оподатковування. Рівний тиск у цьому випадку неможливо використовувати, оскільки різні елементи вартості по-різному беруть участь у створенні нової вартості. Рівнонапружений тиск підірве стимули до зростання виробництва.

**4)** *Принцип цілісності* передбачає використання цілісної системи податкових важелів, що роблять рівний тиск на всі об'єкти оподатковування.

При переході від одного важеля до іншого необхідно перебудовуватися не тільки платнику, але і податковому органу, а якщо виходити з принципу цілісності податкової системи, те й іншим видам податків, удосконалювати документальне забезпечення.

**5)** *Принцип єдиної мети* припускає формування бюджетів у розмірах, що забезпечують можливість задоволення основних державних потреб.

**6)** *Принцип межі податкового тиску* означає встановлення раціонального податкового тиску на платника, при якому зберігалися б стимули для зростання виробництва і діяльності платника податків.

**7)** *Принцип раціонального об'єднання прямих і непрямих податків* передбачає як з'єднання механізмів прямого і непрямого оподатковування (необхідно враховувати, що непрямі податки більш привабливі в плані обчислення, сплати, але з цього не витікає, що оподаткування повинне припускати крен у бік обмеження споживання), так і упорядкування співвідношення прямих і непрямих податків. У сфері прямого оподатковування — це об'єднання надходжень від податків на доходи і майно, у сфері непрямого — від податків на внутрішнє і зовнішнє споживання.

**8)** *Принцип розподілу податків* *за рівнем компетенції* органів державної влади означає закріплення за конкретними органами повноважень у сфері встановлення, чи зміни скасування податків, зборів і т.д.

7.4. Принципи податку

Реалізація функцій податку безпосередньо зв'язана з тими принципами, що у ньому закладені і реалізуються в конкретному виді податку. **Принципи податку** реалізується через конкретні прояви, що характеризують особливості цього специфічного механізму:

**1)** *однократність обкладання* означає, що той самий об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період);

**2)** найбільш важливі податки, які забезпечують переважне надходження коштів у бюджет, і перелік усіх інших *визначаються центральним органом державної влади*. Урядом регулюється механізм стягнення і розподілу;

**3)** *універсалізація податку* передбачає незалежність податкового тиску від форм власності платника, рівний підхід до умов оподатковування будь-яких суб'єктів. Цей принцип формує також умови рівного відрахування будь-якої частини об'єкта незалежно від джерел його одержання, тобто всі платники зобов'язані відчисляти рівну частину доходів від своєї діяльності;

**4)** *науковий підхід* у формуванні елементів податкового механізму;

**5)** *принцип справедливості* реалізується через реальне оподатковування і відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перелічується у виді податку, наскільки об'єктивно розподіляється тягар податків серед різних груп і шарів суспільства, і звичайно, на що витрачаються зібрані податки.

Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства. Зрозуміло, що представлення про обґрунтованість податків знаходяться на стику індивідуальних, групових, регіональних, державних інтересів.

7.5. Принципи податкового законодавства

До **принципів податкового законодавства** можна віднести:

**1.** *Принцип об'єднання інтересів* держави, органів місцевого самоврядування і платника податків, що у правовому регулюванні оподатковування є тим юридичним принципом, який органічно властивий будь-якій податковій системі і будь-якій системі податкового законодавства. Цей принцип випливає із сукупності норм Конституції України, податкових і інших нормативних актів. Цей принцип передбачає нерівність суб'єктів оподатковування. Зокрема, їхня нерівність виявляється в нерівноправному становищі платників податків при стягненні недоплат і штрафів і поверненні переплачених сум податків з бюджету. При цьому право платника податків на захист переплітається з презумпцією винності, відповідно до якої податковим органам надане право безперечного стягнення недоплати і штрафів.

**2.** *Принцип установлення податків* винятково законами, закріплений у Конституції України і включає в себе два аспекти:

— установлення податків повинне здійснюватися компетентними органами державної влади;

— установлення податків повинне здійснюватися тільки у встановленій формі — законами.

В історії сучасного українського оподаткування цей принцип неодноразово проходив серйозні іспити. Поняття «законодавчо встановлений» містить у собі і вид правового акта, на підставі якого стягуються податки і збори. Таким актом може бути тільки закон. Конституція не припускає стягування податку і збору на підставі указу, постанови, розпорядження і т. п.

**3.** Як спеціальний принцип варто вказати *пріоритет податкового закону над неподатковими законами*. Це означає, що коли в неподаткових законах присутні норми, які так чи інакше стосуються податкових відносин, то застосовувати їхній можна тільки в тому випадку, якщо вони відповідають нормам, що містяться в податковому законодавстві. Отже, у випадку колізії норм застосовуються положення саме податкового законодавства.

**4.** Покладаючи на платників обов'язку по сплаті податків, держава разом з тим гарантує їм і *захист від незаконних податків і зборів*. Так, закони, що встановлюють нові податки чи погіршують положення платників податків, зворотної сили не мають.

**5.** Значення принципу *наявності всіх елементів податкового механізму в податковому законі* важко переоцінити. Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов'язки платника податків по сплаті податку не встановлені. Отже, платник податків має право не сплачувати цей податок.

До цієї підсистеми принципів можна віднести також принципи належної правової процедури законодавчих (нормативних) актів по оподаткуванню; узгодження й упорядкування податкового і бюджетного законодавства й інші.

 ГЛАВА 8

ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

 **8.1. Поняття платника податків.**

#  Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких при наявності об'єкта оподатковування покладений визначений комплекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством.

Платникам податків властиві наступні ознаки:

1. Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин.

 Традиційно платниками податків виступають фізичні і юридичні особи, зміст яких визначається цивільним законодавством. Разом з тим є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них відносяться консолідована група платників податків, юридичні і фізичні особи, що діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи.

2. Платники податків виступають зобов'язаними суб'єктами.

 На правовий статус платників податків робить впливає метод фінансово-правового регулювання. Державне керування в сфері формування дохідної частини бюджету об'єктивно обумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на однобічні владні розпорядження державних органів щодо безумовно-зобов'язаних суб'єктів. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, що виступають похідними від обов'язків.

3. Платники податків - це суб'єкти, що сплачують податки за рахунок приналежних їм коштів.

 Сплата податків здійснюється саме за рахунок коштів, що належать платникові податків. Хто безпосередньо сплатить податок – є другорядним питанням: це може бути особисто платник податків, його представник, податковий агент.

 Різноманіття платників податків обумовлює необхідність їхньої класифікації по різним підставах. Класифікація платників податків має важливе значення як для теорії податкового права так і для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпне представлення про всі їхні різновиди, і, по-друге, така класифікація закладає основи правового статусу того чи іншого платника податків.

 Платників податків можна класифікувати по наступним підставам:

1.У залежності від способу організації господарської діяльності:

1. фізичні особи;
2. юридичні особи;
3. іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб;
4. юридичні і фізичні особи, що діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні і фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, що не є юридичною особою на підставі договору про спільну діяльність);
5. відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
6. консолідована група платників податків;

2. У залежності від податкової юрисдикції держави платники податків підрозділяються на:

1) резидентів – осіб, що мають постійне місцепроживання чи місцезнаходження в даній державі і доходи яких підлягають оподатковуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність);

2) нерезидентів – осіб, що не мають постійного місцеперебування в державі і у яких підлягають оподатковуванню лише доходи, отримані ними на даній території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність).

Розмежування на резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

1) постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій – в Україні це 183 календарних дня;

2) джерела отриманих доходів;

3) межі податкової відповідальності: повної чи обмеженої.[[29]](#footnote-29)

Принцип територіальності визначає національну приналежність джерела доходу. При цьому оподатковуванню в даній країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільняються від оподатковування в даній країні.

Деякі країни за основу беруть критерій резиденства (Великобританія, США, Росія, Україна); інші – переважно критерій територіальності (Франція, Швейцарія, країни Латинської Америки). Різне об'єднання цих критеріїв породжує неоднаковий податковий режим і часто є основною причиною подвійного оподатковування.

3.У залежності від розмірів сукупного валового доходу:

1) великий платник податків – це особа (юридичний, відособлений підрозділ без статусу юридичної особи, постійне представництво іноземної юридичної особи) сукупний валовий доход якої складає від 4 млн. до 20 млн. грн.[[30]](#footnote-30) ;

2) середній платник податків – це особа (усі платники, перераховані в 1 групі) обсяг сукупного валового доходу якої складає до 4 млн. гривень. У встановлених законодавством випадках дані суб'єкти можуть виступати малими платниками податків. [[31]](#footnote-31);

4. У залежності від критерію юридичного і фактичного обов'язку сплати податку:

1) юридичний платник податків;

2) фактичний платник податків.

Даний критерій має місце при непрямому оподатковуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти в бюджет перелічує суб'єкт, що реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), що і буде фактичним платником податків. Таким чином, юридичний платник податку – це суб'єкт, що формально зобов'язаний перелічити податок у бюджет.

Фактичний платник податків – це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку. [[32]](#footnote-32)

 Більш відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, тому що відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному випадку також визначає платником тільки одного суб'єкта. Відповідно до п.1.3. ст.1 Закону України « Про податок на додану вартість» платник податку – це особа, що зобов'язана здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем.[[33]](#footnote-33)

Вищенаведена класифікація платників податків є загальної, тобто поширюється на всі їхні види. У свою чергу, кожна окрема група платників податків може класифікуватися по своїм специфічним підставам.

 **8.2. Обов'язки і права платників податків**

Визначення кола обов'язків і прав платника податків має немаловажне значення, тому що застосування фінансової відповідальності до платника податків обумовлено саме порушенням установленого законом обов'язку. Захист своїх прав платником податків ґрунтується в першу чергу на доказі факту відсутності в нього того чи іншого обов'язку. Права платника податків є безпосереднім механізмом який, з одного боку, сприяє належної реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншого боку – виступає важливою гарантією захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

 Обов'язок платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податків означає, що він повинний незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це запропоновано йому податковим законом. Обов'язок платника податків зробити необхідну від нього за законом дію настає або в терміни, зазначені в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органа.

Право платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платника податків означає, що він може будувати свою поведінку на власний розсуд, але в рамках того, що йому не заборонене податковим законом. При цьому невикористання платником податків свого права не повинно означати його припинення. Право повинно мати можливість бути використаним платником податків у будь-який час, поки воно існує.

Реалізація платником податків свого права повинна бути забезпечена примусовою силою держави. Дане положення означає, що до осіб, які перешкоджають платникові податків у реалізації їм своїх прав, держава зобов'язана застосувати примусовий захід, що в остаточному підсумку дозволяє платникові податків реалізувати його законне право.

При розгляді обов'язків і прав платників податків необхідно звернути увагу на порядок розташування цих категорій: спочатку - обов'язки, а потім - права. Пояснюється це самою природою обов'язку по сплаті податків і зборів, що визначається владними, імперативними розпорядженнями з боку держави у відношенні реалізації суб'єктом обов'язку по сплаті податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує насамперед обов'язок, що визначає і ряд прав.[[34]](#footnote-34)

 **8.3. Фізичні особи як платники податків**

Фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства) як платники податків підрозділяються на дві групи: 1) фізичні особи, що не мають статус суб'єктів підприємницької діяльності; 2) фізичні особи, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності.

До фізичних осіб, які не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності, відносяться суб’єкти, що одержують свої доходи від будь-якої іншої діяльності, не зв'язаної з підприємництвом (доходи, одержувані за місцем основної роботи, (служби, навчання); доходи одержувані не за місцем основної роботи (служби, навчання); доходи, що підлягають виплаті з джерел в Україні громадянам, що не мають постійного місця проживання в Україні.

До фізичних осіб, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, відносяться суб'єкти, визначені такими відповідно до цивільного законодавства.[[35]](#footnote-35) При цьому для застосування особливого механізму оподатковування до них важливе значення має той факт, що свої доходи такі суб'єкти повинні одержувати саме від здійснення підприємницької діяльності. Фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності у встановлених законодавством випадках мають право перейти на спрощену систему оподатковування, обліку і звітності а також вибрати спосіб оподатковування доходів по фіксованому розмірі податку

При визначенні статусу фізичних осіб-платників податків важливу роль грає категорія податкової правосуб'єктності. Тільки володіючи цією юридичною властивістю, фізична особа може бути безпосереднім носієм податкових обов'язків і прав і реалізовувати їх у податкових правовідносинах.

Для застосування податкової юрисдикції держави визначальне значення для платника податків має приналежність його до резидентів чи нерезидентів.

У законодавстві України як кількісний критерій резиденства для фізичних осіб виділяється 183 календарних дня ( цілісно чи сумарно) протягом року.[[36]](#footnote-36) Цей тест фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року. Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично знаходилися на території України не менше 183 днів (цілісно чи сумарно) у будь-якому послідовному 12-місячному терміну, що починається чи закінчується в податковому періоді. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, у який фізична особа фактично знаходилася на території України, незалежно від тривалості цього перебування. Час фактичного перебування на території України включає час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїхала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

Податковими нерезидентами України визнаються фізичні особи, що не є податковими резидентами України.

Для застосування механізму оподатковування до фізичних осіб враховуються також і наступні підстави:

1. Здійснення економічної діяльності чи одержання доходів від джерел у державі. Економічною діяльністю є будь-яка діяльність по виробництву і реалізації товарів (робіт, послуг), а також діяльність, спрямована на одержання прибутку (доходів), незалежно від результатів такої діяльності. До економічної діяльності відноситься діяльність як підприємця, а також посередницька діяльність, довірче керування майном, прийняття (надання) однією особою перед іншою обов'язків здійснювати (чи утримуватися від здійснення) визначені дії на платній основі.
2. Наявність у власності майна, що підлягає оподатковуванню.
3. Здійснення операцій чи дій, що підлягають оподатковуванню.
4. Участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів.

Факультативні ознаки фізичних осіб – платників податків і зборів деталізують, уточнюють систему податкових обов'язків конкретної особи. До факультативних ознак визначення фізичних осіб як платників податків відносяться наступні:

1. Місце постійного проживання. У якості такого виступає місце, де особа фактично проживає, а при неможливості установити таке місце – місце, де ця особа зареєстрована як платник податку у встановленому порядку, чи місце, зазначене в паспорті або іншому посвідченні особи. Місцем перебування фізичної особи, яка не досягла повноліття, чи фізичної особи, що знаходиться під опікою чи піклуванням, визнається місце, де вона фактично живе, а при неможливості установити це місце-місце, де ця особа зареєстрована у встановленому порядку, чи місце, що зазначене в паспорті чи іншому посвідченні особи, чи місце перебування його батьків (одного з батьків), усиновителя, опікуна чи попечителя.

 2. Принцип громадянства. Принцип громадянства використовується поряд із принципом місця проживання чи місцезнаходження суб'єкта. Його застосування передбачає ряд особливостей.

1. Центр особистих і економічних інтересів (місце, де особа має більш тісні особисті чи економічні зв'язки).
2. Місце фактичного проживання. Місцем фактичного проживання особи визнається місцезнаходження будинку, чи квартири іншого житлового приміщення, де чи постійно переважно живе ця особа.

 **8.4. Юридичні особи як платники податків**

Юридичні особи в Україні діють в організаційно-правових формах установлених цивільним законодавством.[[37]](#footnote-37)

 Юридичними особами платниками податків є:

1. українські підприємства й організації;
2. іноземні підприємства й організації.

Однак в основі виникнення податкових обов'язків у подібних платників лежить не принцип національної приналежності юридичної особи, а їхня диференціація на резидентів і нерезидентів. Ці положення регулюються ст.1 Закону України від 22 травня 1997 року «Про оподаткування прибутку підприємств». Резидентами вважаються юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статус юридичної особи (філії, представництва і т.п.), створені і що здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України і з місцезнаходженням на її території. До резидентів також відносяться дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва України за кордоном, що мають дипломатичні привілеї й імунітет, а також філії і представництва підприємств і організацій України за кордоном, не здійснюючої господарської діяльності.

 Нерезидентами виступають юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва і т.п.), з місцезнаходженням за межами України, створені і які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. Нерезидентами також є розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації і їхні представництва, що мають дипломатичні привілеї й імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

 При визначенні резидентства юридичних осіб – платників податків використовуються кілька основ.

1. **Місце реєстрації**. Підприємство визнається резидентом, якщо воно засновано в державі для здійснення на його території діяльності у формі визначеної організаційної структури. Усі підприємства в Україні є резидентами, якщо вони зареєстровані тут незалежно від місця здійснення діяльності.
2. **Місце керування**. Місцем керування підприємством вважається місце здійснення повноважень діючим вищим органом керування (відповідно до статуту чи установленого документу). Якщо керування підприємством здійснюється фізичною особою, що є власником цього підприємства, то місцем керування вважається місце проживання власника. При відсутності вищого органа керування місцем керування вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

 3. **Місце діяльності.** Місце діяльності виділяє як резидента особу, що здійснює основний обсяг ділових операцій на території країни.

Юридичні особи – платники податків класифікуються також по наступним підставам:

1) У залежності від джерела фінансування – на бюджетні (юридичні особи, що на 100% фінансуються за рахунок коштів бюджетів) і небюджетні, що фінансуються за рахунок власних і/чи притягнутих коштів.

2) У залежності від галузевої приналежності – на сільськогосподарські, промислові, торгові і т. д.

3) У залежності від цільової спрямованості здійснюваної діяльності – на прибуткові і неприбуткові.

 **8.5. Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб.**

Самостійними платниками податків в Україні є іноземні юридичні особи (фірми, організації, компанії), що можуть здійснювати господарську діяльність на території України як безпосередньо, так і через постійні представництва.

Для того щоб бути платником податків і зборів в Україні іноземна юридична особа, що здійснює діяльність на її території, насамперед повинна стати на облік у податковому органі за місцем здійснення тут своєї діяльності. Законодавством передбачено,[[38]](#footnote-38)1 що для постановки на облік іноземній юридичній особі слід подати в податковий орган України оформлену заявку, до якої додаються документи, що підтверджують факт створення і реєстрації іноземної юридичної особи відповідно до законодавства тієї держави, яка є місцем її реєстрації (виписка з торгового реєстру країни постійного місця перебування, документи, що підтверджують платоспроможність). Іноземна юридична особа, яка пройшла реєстрацію й одержала ідентифікаційний податковий номер і в силу цього стала потенційним українським платником податків, приймає на себе обов'язок платити усі встановлені українським податковим законодавством податки, збори (обов'язкові платежі) у встановлених випадках. Однак на відміну від національних юридичних осіб джерелами правового регулювання оподатковування іноземних юридичних осіб виступають також міждержавні договори про запобігання подвійного оподатковування.

Численну групу платників податків складають іноземні юридичні особи, компанії, фірми, організації, створені відповідно до законодавства інших країн, але які займаються підприємницькою діяльністю на території України через постійні представництва.

 Термін «постійне представництво», що застосується у міжнародних угодах про запобігання подвійного оподатковування, означає постійне місце діяльності, через яке особа з постійним місцеперебуванням в одній договореній державі, здійснює комерційну діяльність в іншій договірній державі.

Відповідно до п. 1.17.ст.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»[[39]](#footnote-39) постійне представництво – це постійне місце діяльності, через яке цілком чи частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. З метою оподатковування до постійних представництв прирівнюються резиденти, що мають повноваження діяти від імені нерезидента, що спричиняє виникненню у нерезидента цивільних прав і обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; містити (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту і. т.д.)

 Обов'язок по податковій звітності постійних представництв нерезидентів в Україні має свої особливості. Відповідно до п.16.12. ст.16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» податок на прибуток нерезидента щокварталу обчислюється платником податку (даним представництвом) і підлягає підтвердженню податковим органом по місцезнаходженню постійного представництва. Нерезидент щорічно одержує від податкового органа підтвердження щодо сплати податку на прибуток. Відповідно до даного Закону щорічно в обов'язковому порядку проводяться аудиторські перевірки фінансово-господарських результатів діяльності нерезидента. Порядок ведення і складання податкових звітів, декларацій про прибуток і розрахунків податку встановлюється центральним податковим органом.

 **8.6. Юридичні і фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи.**

 Юридичні і фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (далі – група без статусу юридичної особи), – це окремий вид платників податків на території України, діяльність якого здійснюється на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів чи майна учасників для досягнення загальної господарської мети.

 Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами відповідно до умов договору, але окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Виконання обов'язку по податковій звітності покладено також на платника податків, уповноваженого сторонами групи без статусу юридичної особи. Податкову звітність за результатами діяльності групи без статусу юридичної особи платник податків – резидент подає в порядку і формі, установленої податковим законодавством України. При цьому таким платником податків може бути тільки резидент (юридична чи фізична особа); і він же несе відповідальність за утримання і перерахування в бюджет податку на доходи групи без статусу юридичної особи. У випадку, якщо платник податку групи без статусу юридичної особи (резидент) здійснює на користь нерезидента – учасника договору про спільну діяльність виплату з доходу, отриманого таким нерезидентом від здійснення спільної діяльності на території України, такий платник зобов'язаний утримувати при виплаті такого доходу і додатково сплачувати податок на репатріацію доходів у розмірі 15% від суми такого доходу за рахунок цієї виплати.

 Нерезидент (чи постійне представництво нерезидента), що є учасником договору про спільну діяльність на території України групи, без статусу юридичної особи і має переваги, відповідно до міжнародних договорів України про звільнення (зменшенні) від оподатковування доходу, отриманого від спільної діяльності на території України, подає в податковий орган по місцезнаходженню платника податку, відомості про доходи, що звільнені від оподатковування або обкладаються податком по ставках, установленим таким договором, тобто обов'язок надання таких відомостей лежить не на платнику даної групи, а безпосередньо на самому нерезиденті (постійному представництві нерезидента).

 **8.7. Відособлений підрозділ без статусу юридичної особи.**

 Багато юридичних осіб здійснюють свою господарську діяльність на території різних регіонів держави у формі філій чи представництв. У відповідності зі ст.31 Цивільного кодексу України юридична особа може відкривати філії і представництва в порядку, установленому цивільним законодавством. Філія являє собою відособлений підрозділ юридичної особи, розташований поза місцем його перебування і реалізуючий всі його функції чи їх частину, у тому числі функції представництва, тоді як представництво – це відособлений підрозділ юридичної особи, розташований поза місцем його перебування, що представляє інтереси юридичної особи і здійснює їхній захист.[[40]](#footnote-40) Таким чином, представництво створюється лише для вираження зовні інтересів юридичної особи і забезпечення їхнього захисту, ніяких виробничо-господарських функцій воно не виконує. Філія ж – більш широке поняття: вона може займатися усіма видами діяльності юридичної особи чи частиною їх, тобто безпосередньо виробничо-господарською діяльністю, і поряд з цим бути представником. І філії і представництва створюються як відособлені підрозділи, тобто вони не користаються правами юридичної особи і діють на підставі положень, затверджуваних юридичною особою.

 Податкове законодавство неоднозначно підходить до визначення відособлених підрозділів платниками податків: в одних випадках на них покладається цілий комплекс податкових обов'язків (податкова реєстрація, сплата податку, податкова звітність); в інших – тільки частина такого комплексу (наприклад, обов'язок по сплаті податку виконує відособлений підрозділ, а обов'язок по податковій звітності виконує юридична особа); у третіх – юридична особа, яка зареєструвала відособлений підрозділ[[41]](#footnote-41), усі податкові обов'язки такого підрозділу виконує самостійно.

 Філії і представництва юридичних осіб розглядаються податковим законодавством як самостійні платники податків тільки у тому випадку, якщо на них покладений обов'язок сплачувати конкретні податки і збори. Так, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»[[42]](#footnote-42) філії, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на відміну від головного підприємства на території іншої територіальної громади, є платниками податку. При цьому платниками податку є тільки ті філії, що мають банківські рахунки, ведуть окремий облік своєї діяльності і складають баланс. У випадку якщо філія має банківський рахунок, веде окремий облік своєї діяльності і складає баланс, але розташована на тій же території територіальної громади, що і головне підприємство, то така філія не є самостійним платником податку. При цьому і головне підприємство, і філія будуть розглядатися як єдиний платник податків. Відповідно, головне підприємство буде сплачувати податок виходячи з загального результату діяльності самого підприємства і його філій. Якщо філія відповідає критеріям платника податку, то в такому випадку відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» оподатковування можливе по двом варіантам: або філія платить податок самостійно, або його головне підприємство переходить на сплату консолідованого податку. Якщо ж філія і головне підприємство не переходять на сплату консолідованого податку і платять податок окремо, то вони розглядаються як окремі платники. У цьому випадку до філії будуть застосовуватися усі положення податкового законодавства (ведення обліку валових доходів і витрат, нарахування амортизації, складання декларації про прибуток).

 Це не єдине положення, коли відособлений підрозділ без статусу юридичної особи є самостійним платником податків. Але в цілому обов'язку по сплаті податків і зборів, що ними виконуються, по суті являють собою обов'язку тих юридичних осіб, яких вони представляють. У такому випадку відособлені підрозділи не несуть обов'язки по сплаті податку, а виконують такий обов'язок юридичної особи у відповідній її частині.

 **8.8. Консолідована група платників податків.**

Консолідована група платників податків – це утворене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи декількох податків.[[43]](#footnote-43)1 Це не означає створення нової юридичної особи, а розглядається консолідована група як єдиний платник податків.

 В даний час у податковому законодавстві України консолідація стосується саме консолідованого виконання податкових обов'язків одного платника податків,[[44]](#footnote-44) а не утворення консолідованої групи платників податків. Останній варіант існує в Російському податковому законодавстві.

 Консолідована група платників податків може бути утворена лише на підставі договору між її учасниками. При цьому консолідована група платників податків може бути створена тільки за умови, якщо учасниками цієї групи є підприємства й організації – податкові резиденти. Підприємство чи організація не може бути учасником більше чим однієї консолідованої групи платників податків. Банки, страхові організації також можуть бути учасниками консолідованої групи платників податків за умови, що і всі інші учасники такої групи є чи банками чи страховими організаціями. Після утворення консолідованої групи платників податків вона реєструється в цій якості податковим органом за місцем обліку головного підприємства.

 Місцем діяльності консолідованої групи платників податків визнається місце діяльності головного підприємства цієї групи. Консолідована група платників податків має всі права і несе всі обов'язки платника податків відповідно до актів податкового законодавства. Права й обов'язки консолідованої групи платників податків реалізуються головним підприємством цієї групи. На головне підприємство такої групи покладаються, зокрема, обов'язку по веденню зведеного обліку, необхідного для правильного числення і сплати податків (зборів), у відношенні яких вона виступає як єдиний платник податку, по безпосередній сплаті цих податків (зборів), а також представленню звіту учасникам цієї групи про виконання її податкових обов'язків. Учасники консолідованої групи платників податків звільняються від обов'язку безпосередньої сплати тих податків (зборів), у відношенні яких така група виступає як єдиний платник податку. Учасники такої групи несуть солідарну відповідальність по виконанню її податкових зобов'язань по тим податкам (зборам), у відношенні яких така група виступає як єдиного платника податку, а також по сплаті відповідних пені і штрафів при невиконанні чи неналежному виконанні головним підприємством покладених на нього відповідно до актів податкового законодавства обов'язків.

 Вихід підприємства зі складу консолідованої групи платників податків не знімає з нього відповідальності поряд з іншими учасниками цієї групи по виконанню податкових обов'язків такої групи, що відносяться вчасно входження цього підприємства до складу цієї групи, а також по сплаті відповідних пені і штрафів.

8**.9. Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит**

Під особами, що сприяють сплаті податків, зборів, розуміються зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків платників податків, - контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів, мита у бюджети і володіння (надання) інформації про платника податків, необхідної для числення податків і зборів.

 Суб'єкти, що сприяють сплаті податків і зборів, виступають зобов'язаними, тобто їхні обов'язки чітко встановлені законодавством. До суб'єктів, що сприяють сплаті податків, зборів, мит, відносяться:

1. Банки і фінансово-кредитні установи
2. Податкові агенти
3. Збирачі податків, зборів і мита.

Банки і фінансово-кредитні установи, як суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів, мит, виконують доручення платників податків про перерахування податків і зборів у бюджет у встановлений законодавством термін. Цей обов'язок банків і фінансово-кредитних установ має законодавче закріплення.[[45]](#footnote-45)1 Відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподатковування» – банки й інші фінансово-кредитні установи виконують доручення платників податків і зборів (обов'язкових платежів) про перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) у Державний бюджет України і місцеві бюджети у встановлений законами України термін. Як особи, що сприяють сплаті податків зборів, мита банки й інші фінансово-кредитні установи відповідно до ч.1 ст.12 Закону України «Про систему оподатковування» зобов'язані подавати державним податковим органам на їхній запит відомостей про наявність і рух коштів на поточних і депозитних рахунках платників податків - клієнтів цих установ.

 Банки і фінансово-кредитні установи виступають зобов'язаними суб'єктами, тому що їхні обов'язки підкріплюються примусовою силою держави. Відповідно до ч.3 ст.12 Закону України «Про систему оподатковування» керівники й інші посадові особи банків і інших фінансово-кредитних установ за невиконання вимог, а також за ненадання органам податкової служби у встановлений законом термін повідомлень про закриття рахунків платників податків чи початку здійснення видаткових операцій по рахунку платника податків до одержання документально підтвердженого повідомлення податкового органа про узяття рахунка на облік в органах податкової служби залучаються до відповідальності відповідно до законів України.

 Статус податкових агентів характеризується визначеною подвійністю. З одного боку, стосовно платників податків вони представляють фіскальні органи, тому що реалізують функції по численню, обліку й утриманню податку. З іншого боку, у відносинах з податковими органами їм приділяється роль зобов'язаних суб'єктів, що породжує деякі ідентичні обов'язки податкових агентів і платників податків перед податковими органами. Порозумівається це також тим, що як суб'єкта податкових правовідносин податковий агент, з однієї сторони виступає як особа, що сприяє сплаті податку, а з іншої, як платник податків, тобто один суб'єкт одночасно є і податковим агентом і платником податків, і, можливо. навіть більше платником податків, тому що при податковій перевірці, що контролюючий орган цікавить такий суб'єкт насамперед як платник податків, а в ході перевірки паралельно перевіряються і функції такого суб'єкта як податкового агента. Однак рішення за результатами перевірки приймається у відношенні платника податків, що одночасно може виступає і податковим агентом.

Важливо враховувати, що обов'язки податкового агента виникають тільки при наявності реальної можливості утримувати і перелічувати податок платника, тобто при наявності відповідного джерела, яке знаходиться в його розпорядженні у вигляді коштів платника податків. У цьому випадку повинна виключатися ситуація, коли податковий агент перелічує «чужий податок» за рахунок власних коштів (хоча відповідальність в такому випадку законодавством не встановлене). У випадку відсутності коштів у платника податків у податкового агента не виникає обов'язку по утриманню і перерахуванню податку в бюджет. Однак подібна ситуація спричиняє обов'язок податкового агента - повідомити в податковий орган про неутримані суми податку в закріплений законодавством термін.

 Збирачі податків, зборів і мита (далі збирачі податків) – це особи, що здійснюють прийом таких коштів від платників податків (платників зборів і мит), що контролюють їхню сплату і перелічують у бюджет на основі податково-правових або інших норм, встановлених у законодавстві. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, тому що виступають суб'єктами, що здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів.

 На відміну від податкових агентів збирачі податків, насамперед, не є джерелами виплати доходів платникам податків і не мають повноважень по утриманню податків, і, далі, збирачі податків здійснюють прийом коштів у платників податків по волевиявленню останніх, як правило, платник податків вносить той чи інший обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридично значимих дій. У податковому законодавстві України не закріплені окремо обов'язки і права збирачів податків, однак їхні функції закріплені безпосередньо тими нормативними актами, що регулюють винятково діяльність таких суб'єктів. Існує 2 основні обов'язки збирачів податків: 1) прийом обов'язкових платежів, у встановлених законодавством випадках і здійснення контролю за повнотою і своєчасністю їхньої сплати; 2) надання інформації в термін, визначений законодавством у відповідні державні органи (податкові органи, органи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, органи державної статистики і. т. д.).

  **8.10. Облік платників податків.**

 З метою дотримання податкового законодавства і проведення податкового контролю платники податків підлягають постановці на облік у податкових і інших державним (контролюючих) органах. Розрізняють первинний і вторинний податковий облік. Первинний – це податковий облік, у ході якого платникові податків привласнюється єдиний по усіх видах податків і зборів ідентифікаційний номер. Вторинний – це податковий облік, у ході якого платникові податків привласнюється, крім первісного, ще один ідентифікаційний (індивідуальний) номер по окремому податку чи збору, у встановленому законодавством порядку (наприклад, Реєстр платників податку на додану вартість).

 22 грудня 1994 року був прийнятий Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб-платників податків і інших обов'язкових платежів» і в листопаду 1997 року податкові органи завершили формування автоматизованої інформаційної системи по контролю за сплатою фізичними особами податків і інших обов'язкових платежів, у результаті якого створений державний реєстр фізичних осіб - платників податків і інших обов'язкових платежів. Кожній особі в державному реєстрі привласнюється окремий ідентифікаційний номер, без якого неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну плату. Ідентифікаційний номер містить зведення про платника податків: дата народження, порядковий номер при реєстрації даного громадянина і стать. Остання, десята цифра ідентифікаційного коду призначена для захисту від випадкових помилок.

 22 січня 1996 р. було прийняте Положення, затверджене постановою Кабінету Міністрів України «Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України». Це положення закріплює єдину автоматизовану систему обліку, нагромадження й обробки даних про підприємства, організації усіх форм власності, а також їхніх окремих підрозділів (філій, відділень, представництв). Метою створення державного реєстру стало забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. До реєстру включаються дані про юридичних осіб, які розташовані і здійснюють свою діяльність на території України чи за межами України, але створених за участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні й економічні дані. Створення і ведення державного реєстру реалізується Міністерством статистики України.

 Якщо суб'єкт підпадає під визначення ст. 2 Закону України « Про податок на додану вартість» тобто є платником такого податку, то він зобов'язаний зареєструватися як платник податку на додану вартість відповідно до Положення про реєстр платників податку на додану вартість, затвердженим Наказом Державної податкової адміністрації України №149 від 1 березня 2000 року. Реєстр платників податку на додану вартість – це автоматизована система збору, нагромадження й обробки даних про осіб, що відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» і Указу Президента України від 7 серпня 1998 року «Про деякі зміни в оподатковуванні» зобов'язані здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем. При включенні до реєстру будь-якої особи, діяльність якої підлягає оподатковуванню, їй привласнюється індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з реєстру в зв'язку з вибуттям зі складу платників податку на додану вартість.

 Крім вищерозглянутих видів реєстрацій платників податків існують також наступні: реєстрація в Пенсійному фонді, Фонді соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності (не всі суб'єкти підприємницької діяльності проходять обов'язкову реєстрацію в цьому органі, що здійснюється відповідно до Інструкції про порядок надходження, обліку і витрати коштів Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності, затвердженої Постановою правління Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності від 26.06.2001р.№16); реєстрація у Фонді соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України (реєстрація в цьому Фонді буває обов'язкова і добровільна, відповідно до Інструкції про порядок перерахування, обліку і витрати страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України, затвердженої Постановою правління Фонду соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України від 20.04.2001р. №12); реєстрація у Фонді загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (така реєстрація стосується роботодавців, відповідно до Інструкції про порядок числення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття й обліку їхнього надходження у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, затвердженої наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18.12.2000р. №339, роботодавці зобов'язані зареєструватися як платники страхових внесків у центрах зайнятості, на яких покладені функції робочих органів виконавчої дирекції Фонду).

ГЛАВА 9

ПОДАТКОВЕ ПРЕДСТАВНИЦТВО

9.1. Представництво у податковому праві

Представництво у податковому праві є специфічним правовим інститутом, що найповніше забезпечує повну реалізацію прав і обов'язків платників податків. Становлення цього інституту — перспективне завдання, тому спробуємо позначити основні складові, контури проблеми.

Основу інституту представництва у податковому праві складають багато норм цивільного і цивільно-процесуального законодавства. Однак податкове представництво має істотну відмінність від цивільно-правового представництва. Принциповою відмінністю правової природи податкового представництва від цивільно-процесуального є спрямованість методу регулювання відносин, які виникають у різних формах представництва. Податкове представництво регулює реалізацію першочергового обов'язку платника податків ( сплату податків і зборів ), що базується на відносинах влади і підпорядкування та забезпечується владними, імперативними методами на відміну від цивільно-правового представництва, яке має диспозитивний характер.

До **особливостей податкового представництва** можна віднести і специфічний суб'єктний склад, який припускає:

1) особу, що представляється (платника податків);

2) представника (законного, уповноваженого чи офіційного);

3)третю особу (податкові органи чи інші, що здійснюють контроль за своєчасним і повним надходженням податків і зборів у відповідні централізовані фонди).

Сутність **представництва** характеризується складністю, багатопорядковістю. Відносини, які регулюються представництвом, існують на **декількох рівнях**:

1) нижчий рівень (відносини між представником і особою, що представляється);

2) вищий рівень (відносини між представником і іншими суб'єктами податкових правовідносин, у першу чергу податковими органами).

На підставі цього можна виділити внутрішні відносини (на нижчому рівні) і зовнішні відносини представництва (що здійснюють регулювання на вищому рівні).

Податкове законодавство ґрунтується на посиланні, відповідно до якого головним обов'язком платника податків є своєчасна і повна сплата податків і зборів. При цьому платник податків може брати участь у подібних відносинах як безпосередньо, так і через представників. Другий шлях використовується у силу об'єктивних причин, коли платник податків не може виконувати податкові обов'язки (не досяг певного віку) або виконання обов'язків утруднено ( віддаленість платника податків тощо.).

Система суб'єктів і відносини між ними пов'язані та проявляються в особливостях способів реалізації правовідносин. Останні виступають комплексом прийомів і методів, за допомогою яких суб'єкти правовідносин реалізують свої права й обов'язки. Самостійне здійснення є шляхом реалізації більшості податкових правовідносин. У цьому випадку суб'єкт правовідносин здійснює свої права й обов'язки самостійно. Певне делегування прав і обов'язків платників податків здійснюється за допомогою представницького способу, коли реалізацію прав і обов'язків по сплаті податків здійснюють податкові агенти. Найчастіше необхідність дій податкового агента залежить від складності обліку податків і зборів, податкової звітності, складності внутрішнього податкового контролю.

**Придбання статусу податкового представника** може здійснюватися **у двох формах**.

**1.** *Пасивна форма* — придбання статусу представника не пов'язано ні з якими діями представника або представляємого, воно просто випливає з закону.

**2.** *Активна форма* — придбання статусу представника пов'язано з активними діями суб'єктів. Такими діями є дії податкових органів (офіційне представництво); представляємого і представника — при укладанні відповідного договору (уповноважене представництво).

У проекті Податкового кодексу України, що наданий Кабінетом Міністрів України, зроблений певний крок вперед щодо законодавчого регулювання цього питання. Так, у ст. 1038 підкреслюється, що платники податків використовують права і виконують обов'язки, передбачені цим Кодексом, особисто або через законного чи уповноваженого на це представника. Особиста участь платника податків у податкових правовідносинах не позбавляє його права мати представника. При цьому дається визначення і законного представника: законний представник платника податків — особа (особи), що веде справи, виконує обов'язки і представляє інтереси платника податків у відносинах, пов'язаних з оподатковуванням (ст. 1013).

Таким чином, особиста участь платника податків у відносинах, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, не позбавляє його права мати представника, так само як і участь представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у подібних правовідносинах. Отже, комплексне **виконання податкових обов'язків** може здійснюватися в трьох формах:

1) особистої;

2) представницької;

3) змішаної (передбачає поєднання двох перших форм).

Змішаний спосіб реалізації прав і обов'язків має місце в деяких випадках, коли переплітаються дії платника (а може і податкових агентів) і дії податкових органів. Наприклад, при реалізації податкового зобов'язання по прибутковому податку з громадян можна виділити декілька етапів. На першому – податок сплачується платником самостійно (або через агента) щомісяця і заповнюється декларація наприкінці року. На другому – податкова інспекція перевіряє податкову декларацію і деталізує суму податку до оплати. На третьому етапі платник реалізує деталізований борг (доплачує суму податку або вирішує, як розпорядитися надлишком сплаченого податку: використати у рахунок майбутніх платежів чи вимагати повернення).

Важливо мати на увазі, що права й обов'язки окремих категорій платників податків можуть здійснюватися винятково представниками, які діють від імені цих платників податків (наприклад, дії законних представників щодо податкових обов'язків малолітніх осіб або визнаних судом недієздатними).

**Представництво у широкому змісті слова** являє собою відносини, у силу яких представник здійснює в інтересах представляємого юридичні дії, що . Виступ однієї особи в інтересах іншої є родовою ознакою, властивою усім видам представництва. Саме у рамках представництва виникає можливість здійснення прав і обов'язків представляємим як суб'єктом права.

Повноваженням представника фактично визначаються його обов'язками виконувати в інтересах платника податків юридичні дії від імені останнього. Повноваження представника у широкому змісті є його суб'єктивний обов'язок перед платником податків здійснювати певні юридичні дії від імені платника податків у формі, що встановлена податковим законодавством . **У вузькому змісті** повноваження податкового представника - це певні дії, що він виконує стосовно податкових органів у рамках покладених на нього обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

**Податкове представництво** виступає **в трьох формах**.

**1.** *Законне податкове представництво* — ґрунтується на положеннях закону чи іншого нормативного акту.

**2.** *Уповноважене податкове представництво* — ґрунтується на договорах (чи дорученнях) між платником податків і його представником. Слід зазначити, що термін «уповноважене представництво», як вбачається, не зовсім удалий, оскільки фактично будь-яка форма представництва в податковому праві заснована на повноваженні. Розрізняються ж форми податкового представництва залежно від підстав виникнення цих повноважень (закон, установчі документи, адміністративний акт, договір).

**3.** *Офіційне податкове представництво* — представництво платника податків, в основі якого лежить ініціатива податкових органів.

Таким чином, **податкове представництво – це правовідносини, у силу яких юридичні дії, вчинені податковим представником від імені платника податків у межах повноважень, що визначаються особливістю, пов'язаною зі сплатою податків і зборів, створюють, змінюють чи припиняють права й обов'язки платника податків.**

9.2. Законний представник платника податків

**Законним представником платника податків є юридична чи фізична особа, уповноважена представляти інтереси платника податків по підставах, що безпосередньо випливають із закону і не потребують додаткових угод.**

Законним представником платника визнається представник, що веде справи платника податків, позв'язані з виконанням його податкового обов'язку на підставі закону. Законним представником платника податків **є:**

1) батьки, усиновитель, особа, яка має документи, що свідчать про шлюбні відносини чи родинні зв'язки з фізичною особою, опікун, попечитель чи особа, призначена органом опіки та піклування при безвісній відсутності фізичної особи чи визнанні його недієздатною, чи інша особа, при наявності в неї документів, що засвідчують її відповідні повноваження;

2) керівник (його заступник), головний бухгалтер (бухгалтер) і інша особа підприємства, установи, організації, якщо останні мають доручення на ведення справ платника податків;

3) законні представники головного підприємства консолідованої групи платників податків;

4) керівник (його заступник), головний бухгалтер (бухгалтер) і інші особи, якщо останні мають доручення чи договори на ведення справ від платника податків.

**Законне представництво** **юридичних осіб** здійснюється в **двох формах**:

**1)** *представництво на підставі закону*;

**2)** *представництво на підставі закріплення відповідного статусу* представника в установчих документах.

Основна маса юридичних осіб діє на підставі установчих документів. Однак деякі некомерційні організації можуть діяти на підставі передбаченого у відповідному законодавчому акті загального положення про організації даного виду. Перша форма законного податкового представництва здійснюється в основному на підприємствах і установах, власником яких є держава. При цьому необхідно, щоб податковий представник був зазначений як такий в акті відповідного органу.

Будь-які дії (бездіяльності) законних представників организацій-платників податків визнаються як дії (бездіяльність) представляємої організації, так само, як якби дана організація самостійно здійснювала певні дії (бездіяльність). Дане положення має важливе значення для порядку покладання відповідальності за податкові правопорушення. Оскільки одним з обов'язкових елементів складу правопорушення є наявність провини, то винні дії (бездіяльність) законного представника дозволяють покладати відповідальність безпосередньо на саму організацію, яку представляє законний представник. Але, це не відноситься до законних представників платників податків — фізичних осіб.

**Законне представництво** **фізичних осіб** здійснюється батьками й опікунами також у **двох формах:**

**1)** *представництво на підставі закону*;

**2)** *представництво на підставі адміністративного акту*.

Особливістю законного податкового представництва фізичних осіб є здійснення ними своїх функцій без спеціальних повноважень. У цьому випадку їм необхідно мати тільки документи, що підтверджують статус законного представника: для батьків — свідоцтво про народження дитини (паспорт з відміткою про народження дитини), для опікунів (усиновителів) — рішення про встановлення опіки (про усиновлення, удочеріння).

9.3. Уповноважений представник
платника податків

**Уповноваженим представником платника податків є особа, уповноважена платником податків представляти його інтереси у податкових органах, арбітражних чи інших судах відповідно до підвідомчості справ на підставі нотаріально засвідчених чи договорів або доручень.**

В основі уповноваженого представництва лежить волевиявлення платника податків, на підставі якого певна особа наділяється статусом уповноваженого представника. Відносини уповноваженого представництва носять договірний характер. Предметом цього договору є надане поручителю доручення здійснювати в інтересах платника податків юридичні дії у відносинах з іншими суб'єктами податкових правовідносин.

Уповноваженим представником **можуть виступати:**

1) юридичні особи;

2) фізичні особи (на момент здійснення уповноваженого податкового представництва вони повинні бути цілком дієздатні).

Уповноважене податкове представництво може здійснюватися в **двох формах:**

1) відплатної;

2) безоплатної.

Вибір форми здійснюється на стадії укладання договору між платником податків і представником і залежить від згоди, до якої дійдуть сторони. Необхідно враховувати, що підприємства й організації, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку, укладають договори з уповноваженими податковими представниками, як правило, на відплатній основі.

 Низка осіб є представниками органів державної влади, контролюючих і правоохоронних органів і у податкових відносинах представляють виключно інтереси держави (посадові особи податкових і митних органів, податкової міліції, судді, слідчі, прокурори), саме тому встановлюються заборони у законодавстві на можливість придбання ними статусу уповноваженого податкового представника.

Важливо враховувати, що уповноважені податкові представники представляють інтереси платників податків у відносинах не тільки з податковими органами, а й з іншими учасниками податкових відносин (податковими агентами, збирачами податків). Уповноважений представник платника податків здійснює повноваження на підставі доручення, що являє собою письмове уповноваження, що видається однією особою іншій для представництва перед третіми особами. Доручення може бути видано одному чи декільком особам. В останньому випадку всі особи, яким видане доручення, повинні бути зазначені у дорученні.

Залежно від змісту повноважень **доручення поділяються** на :

**1)** *спеціальні* — доручення, видані уповноваженому податковому представнику для здійснення однорідних дій особою, якій воно видано;

**2)** *генеральні* — доручення, видані для здійснення податковим представником різноманітних дій від імені представляємого;

**3)** *разові* — доручення, видані податковому представнику для суворо визначеної дії від імені представляємого.

Доручення, що видається фізичною особою уповноваженому податковому представнику, вимагає обов'язкового нотаріального посвідчення або посвідчення, прирівнюваного до нотаріального.

9.4. Офіційний представник
платника податків

У деяких випадках представник платника податків може бути призначений за ініціативою податкового органу. Можливо надалі подібна ініціатива буде виходити і від податкових судів.

**Офіційним представником визнається представник платника податків, який приймає участь у розгляді справи у господарському чи іншому суді та призначається господарським чи іншим судом при відсутності законного чи уповноваженого представника і за умови, що особа, яка бере участь у справі, не може безпосередньо брати участь у її розгляді.**

Офіційний представник платника податків може бути призначений у **наступних випадках:**

1) якщо особа, яке є участь у справі, не може взяти участь у її розгляді в силу об'єктивних обставин;

2) якщо майно, що виявляє предметом розгляду суперечки, — безхазяйне.

Офіційному представнику виплачується винагорода і компенсуються витрати, пов'язані з виконанням покладених на нього обов'язків, за рахунок бюджету, до якого сплачується відповідний податок, або певні витрати відшкодовуються за рахунок особи, яка не приймає участь у розгляді справи. Не можуть бути офіційними представниками платника податків судді, слідчі, прокурори, посадові особи податкових органів.

 ГЛАВА 10

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКОВУВАННЯ

10.1. Поняття об'єкта оподатковування

Поняття об'єкта оподатковування передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). Як правова категорія об'єкт оподатковування являє собою родове визначення об'єкта ( доходи чи їхня частина; майно; вартість і т.д.), з яким зв'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. У більш вузькому значенні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподатковування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподатковування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб і т.д.), що і закріплюються спеціальними податковими законодавчими актами.

Необхідно враховувати, що законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподатковування, а виділяє найбільш розповсюджені з них, залишаючи перелік відкритим. Так, наприклад, об'єктом оподатковування може виступати фонд оплати праці і т.д.

**Об'єктом оподатковування може бути вартість товарів (робіт, послуг), доход чи його частина, обороти по реалізації товарів (робіт, послуг), використання природних ресурсів.** При цьому той самий об'єкт не може виступати об'єктом оподатковування по декількох податках одного виду. Це, однак, не забороняє використовувати об'єкт при оподатковуванні податками різного виду. Тому один об'єкт (наприклад, прибуток) може використовуватися як об'єкт оподатковування в декількох випадках. Так, використання доходу як об'єкта при загальнодержавних податках не є перешкодою для введення податку з аналогічних об'єктів на місцевому рівні.

 У визначеній мірі відкритим залишається і питання законодавчого регулювання поняття «об'єкт оподатковування». Тут деяка теоретична незавершеність проблеми реалізується в невизначеності нормативної. Закон України від 18 лютого 1997 року як об'єкт оподатковування виділяє прибуток (доходи), додану вартість продукції, вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митну чи її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб і інші об'єкти, визначені законами України (ст. 6). У ряді випадків має місце надмірна деталізація. Наприклад, характеристика доходу (прибутку) як об'єкт навряд чи необхідна, оскільки прибуток є одним з елементів доходу (нарівні з заробітною платою). Природно, прибуток і доход – різні категорії, але подібна деталізація передбачає і подальший докладний аналіз, навряд чи доречний у статті основного закону, що регулює податкову систему.

 Таким чином, об'єктом є переважно такий предмет, із приводу якого необхідна сплата податку, наприклад, отриманий доход, володіння чим-небудь, споживання відомих предметів. Саме в такий спосіб закріплюється об'єкт оподатковування законодавством України і Російської Федерації (ст. 6 Закону України «Про систему оподатковування», ст. 38 Податкового кодексу Російської Федерації). Фактично доктринальне визначення категорії об'єкта оподатковування відсутня, а законодавець йде простим шляхом: закріплює вичерпний перелік об'єктів оподатковування (вартість майна, вартість товарів (робіт, послуг), доходи, обороти по реалізації товарів (робіт, послуг)) і т.д.

**10.2. Види об'єктів оподатковування**

Більшість економістів і фінансистів XIX століття приймали за податковий об'єкт тільки чистий прибуток платника. Вони виходили з того, що рівність обов'язку нести податкову повинність виражається в рівності матеріального важеля цієї повинності, а її рівність складається у відповідності податку коштам платника[[46]](#footnote-46) .

Саме підхід, що ґрунтується на характеристиці об'єкта як чистого прибутку в податках реальних (у непрямих податках чистий прибуток служить об'єктом не прямо, а через споживання), ліг в основу трактування об'єкта законодавством Російської імперії. Так, у першому томі Зводу Законів в Установі Міністерства фінансів підкреслюються: «нові способи для множення державних доходів не повинні доторкатися до капіталів, потрібним для добутку доходів по казенних і приватних закладах, промислам, оборотам і справам, а повинні стягуватися від чистих їхніх прибутків»[[47]](#footnote-47). І. Х. Озеров під об'єктом обкладання розуміє «факти чи предмети, внаслідок наявності яких податок сплачується, наприклад земля, промисел, особа...». Об'єктом обкладання можуть бути (по Озерову): 1) особистість; 2) предмети споживання; 3) окремі джерела доходу; 4) загальний доход; 5) майно платника; 6) моменти переходу майна[[48]](#footnote-48) . Оподатковування повинне бути зв'язане з таким предметом, станом чи процесом, у якому виражається господарська активність.

Серед об'єктів оподатковування громадян можна виділити:

1) доход (сукупний доход по прибутковому податку);

2) майно (у тому числі земля, нерухомість, предмети розкоші);

3) споживання (наприклад, акцизи на окремі види товарів);

4) ввіз і вивіз товарів за кордон (митні збори).

При цьому той самий об'єкт оподатковування не може виступати об'єктом оподатковування для декількох податків. Закріплення цього положення законодавством особливо необхідно, тому що саме в такий спосіб закріплюється один з найважливіших принципів оподатковування – запобігання внутрішнього подвійного оподатковування.

 Хотілося б звернути увагу на одне з важливих питань податкового законодавства — на необхідність чіткого розмежування категорій, що виключить їхнє неоднозначне тлумачення. Звичайно, цього неможливо уникнути цілком, але для основних понять край необхідно. Розходження між виторгом, доходом і прибутком можна проілюструвати наступною схемою.

10.3. Методи визначення об'єкта
оподатковування

Дуже важливо при характеристиці виторгу, доходу і прибутку зупинитися на формуванні нагромаджень підприємств, елементи якого і виділяються як об'єкт оподатковування. Склалося два основних **методи визначення виторгу**.

**1)** *Формування виторгу в міру оплати*. У даному випадку виторг формується в міру надходження коштів у касу підприємства (при розрахунках готівкою) і при надходженні коштів на рахунки підприємств (при безготівкових розрахунках). Головна перевага цього методу в тім, що підприємство оперує коштами, що реально маються в його розпорядженні.

**2)** *Формування виторгу в міру відвантаження товарів* (виконання робіт, послуг) при пред'явленні замовнику розрахункових документів. В основі цього методу лежить перехід права власності в момент відвантаження товару. Головним недоліком такого методу є великий розрив у часі обліку виторгу, відображення її в бухгалтерських документах (і відповідно в розрахунках з бюджетом) і реального надходження коштів (не можна виключати ситуацію, коли ці кошти не надійдуть зовсім, що може трапитися, наприклад, у випадку банкрутства замовника). Завершальним, визначальним фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є один з елементів виторгу — прибуток. Хоча точніше буде виділити в якості кінцевого фінансового результату чи прибуток збитки. Збитки можуть виникнути при надмірно завищених витратах на виробництво, порушенні господарських договорів, банкрутстві замовників і т.п. Механізм формування фінансових результатів можна проілюструвати наступною схемою[[49]](#footnote-49) .

ГЛАВА 11

СТАВКА ОПОДАТКОВУВАННЯ

**11.1. Поняття ставки податку (оподатковування)**

 Чинне законодавство України не містить поняття ставки податку (оподатковування), проте, український законодавець близький до його закріплення. На нашу думку, цілком можна погодитися з визначенням, викладеним у ст. 1006 законопроекту Податкового кодексу України (№ 3266-1, прийнятого в першому читанні 13 липня 2000 року). А саме, податкова ставка (норматив) – це величина податкових відрахувань на одиницю виміру бази оподатковування. Варто визнати, що наведене визначення тотожне поняттю податкової ставки, даному в ст. 53 Податкового кодексу Російської Федерації. Іншими словами, **ставка податку (норма податкового обкладання) являє собою законодавчо визначений розмір податкового платежу, що встановлюється на одиницю оподатковування.**

У сучасних умовах особливістю регулювання ставки податку є її предметний динамізм, імовірно, це самий рухливий з елементів правового механізму податку. Це дозволяє не тільки оперативно реагувати на виникаючі реалії, але і йти при цьому, як би по шляху “найменшого опору”. Однак найчастіше, така підвищена мобільність таїть у собі негативні моменти, створюючи протиріччя в чинному законодавстві. Так, мабуть, жоден із законів України про Державний бюджет України на конкретний рік не обійшовся без перегляду ставок оподатковування.

У відповідності зі статтею 7 Закону України “Про систему оподатковування” ставки податків і зборів (обов'язкових платежів) встановлюються Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і органами місцевого самоврядування відповідно до законів України про оподатковування і не змінюються протягом бюджетного року. Зміна податкових ставок і механізм стягування податків і зборів (обов'язкових платежів) не можуть вводитися Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

За загальним правилом, ставки загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) установлюються Верховною Радою України. Компетенція Верховної Ради Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування у встановленні ставок оподатковування поширюються тільки на місцеві податки і збори, при цьому вона істотно обмежена чинним законодавством. Зокрема, у відповідності зі ст. 15 Закону України “Про систему оподатковування”, місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм стягнення і порядок сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку та у рамках граничних розмірів ставок, встановлених законами України, крім збору за проїзд по території прикордонних областей, що встановлюється обласними радами.

**11.2. Види ставок податку (оподатковування)**

У науці існує кілька підходів до класифікації ставок оподатковування. Ми вважаємо за можливе виділити наступні підстави диференціації ставок у залежності:

* від рівня податкового тиску;
* від методу встановлення;
* від формування стимулів;
* від економічних наслідків оподатковування.

Розглянемо докладніше види ставок податків.

1. **У залежності від рівня податкового тиску (тягаря) на платника податків:**

**а) єдина ставка** – ставка податку, однакова для всіх категорій платників податків конкретного податку, що забезпечує їхнє рівне положення, однаковий рівень податкового тиску. Фактично в цих умовах мова йде про використання єдиної ставки податку;

**б) диференційована ставка** – ставка податку, що створює різні умови оподатковування (більш-менш сприятливі для окремих категорій платників податків) і відповідно підрозділяється на:

* **базову** (основну) **ставку,** що застосовується до більшості платників, що не приймає до увагу його особливості і характер здійснюваної їм діяльності, або інші критерії;
* **знижену ставку,** яка застосовується до деякої категорії платників, що характеризуються окремими ознаками, або здійснюють певну діяльність, у якій на даному етапі найбільш зацікавлені держава, а тому й обов'язок по сплаті податку встановлюється в розмірі нижчому, ніж при базовій ставці;
* **підвищену ставку** – застосовується до деякої категорії платників, що характеризуються окремими ознаками або здійснюють певну діяльність, у якій на даному етапі найбільш зацікавлені держава, а тому й обов'язок по сплаті податку встановлюється в розмірі вищому, ніж при базовій ставці;
1. **У залежності від методу встановлення:**

**а) абсолютна** (тверда, фіксована або специфічна) **ставка** – ставка податку, що встановлюється в чітко позначеній, конкретній величині, вираженій в абсолютній сумі. Останнім часом, зі зниженням рівня інфляції в Україні, спостерігається тенденція до розширення сфери застосування даного виду ставок;

**б) відносна ставка** – ставка податку, встановлювана у визначеній пропорції до одиниці обкладання, і підрозділяється відповідно на:

* **процентні** (адвалорні) ставки чи квоти – встановлювані у відсотках;
* **кратні ставки** – встановлювані у величині, кратній певному показнику;
* **грошові ставки** – встановлювані в конкретній грошовій сумі до частини предмета оподатковування.

**в) змішана** (комбінована) **ставка** – ставка податку, що поєднує у собі риси наведених вище видів податкових ставок, диференційованих у залежності від методів установлення.

1. **У залежності від формування інтересу в платника:**

**а) стимулююча** (позитивна) **ставка** – ставка податку, що служить підвищенню ефективності господарської діяльності, створює в платника позитивні стимули, інтерес до розширення і розвитку виробництва;

**б)** (негативна) **ставка** – ставка податку, що спричиняє негативні наслідки і припускає втрату інтересу платника до продовження господарської діяльності в таких умовах;

**в) обмежуюча** (стабілізуюча) **ставка** – ставка податку, що впливає на платника, стимулюючи його діяльність у незмінних границях, масштабах, крім якого-небудь розвитку, придушуючи розширення виробництва.

1. **У залежності від економічних наслідків оподатковування:**

**а) фактична ставка** – ставка податку обумовлена як співвідношенням розміру податку, що сплачується, і величиною податкової бази;

**б) економічна ставка** – ставка податку, обумовлена як співвідношенням розміру податку, що сплачується, і всього отриманого доходу.

ГЛАВА 12

 ПРЕДМЕТ, МАСШТАБ І ОДИНИЦЯ
 ОПОДАТКОВУВАННЯ

 12.1. Предмет оподатковування

 Найчастіше в юридичній науці поняття “предмет оподатковування” і “об'єкт оподатковування” змішуються, між ними фактично ставиться знак рівності. Це протиріччя залежить і від стану термінології чинного законодавства. Так, у ст. 2 Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” як об'єкти оподатковування фактично перераховані предмети. Такий підхід не можна назвати правильним.

Характеризуючи зв'язок предмета й об'єкта оподатковування, слід зазначити, що предмет є обов'язковою, невід'ємною частиною об'єкта і вони співвідносяться, як частина і ціле. Сама наявність у платника податків предмета оподатковування не означає неминучого виникнення податкових правовідносин. Однак, якщо платника і предмет оподатковування поєднує певний юридичний стан (юридичний факт, насамперед дія), то в результаті цієї взаємодії ми можемо говорити про виникнення податкового обов'язку. Так, розглядаючи плату (податок) на землю, як предмет ми можемо виділити земельну ділянку, а як об'єкт – право власності на дану земельну ділянку.

 Предмет оподаткування – різновид предметів матеріального світу, з якими законодавець пов'язує виникнення податкового обов'язку. При цьому під предметами матеріального світу варто розуміти майно, прибуток, доход, інші частини вартості або інші економічні підстави, що має вартісну, кількісну чи фізичну характеристику.

Слід зазначити, що нагальною потребою законодавчого регулювання є орієнтація на досягнення граничної чіткості і конкретизація при формулюванні законодавцем предмета оподаткування. У противному випадку, у ході правозастосовчої діяльності будуть виникати численні негативні колізії, що призведе до розвитку різних способів ухилення від сплати податків.

**12.2. Масштаб і одиниця оподатковування**

Для визначення параметрів предмета оподатковування, його виміру, обирається яка-небудь фізична характеристика. У випадку закріплення даного критерію в законодавстві, його прийнято іменувати масштабом податку. Цілком зрозуміла його практична значущість, тому що він є тим сполучним ланкою, завдяки якому податковий процес «приземляє» об'єкт оподатковування і переводить у практичну площину. На встановлення бази оподатковування впливає насамперед масштаб податку.

Одиниця оподатковування – це умовна розрахункова характеристика предмета оподатковування, одиниця виміру масштаб податку.

На вибір конкретних масштабу й одиниці оподаткування в першу чергу впливають встановлені в ході правозастосовчої практики традиції і звичаї. Не останнє місце при цьому займає і зручність їх застосування. Цілком природним у зв'язку з цим є застосування різними країнами при обкладанні фактично того самого об'єкта різних масштабів і одиниць оподатковування.

Очевидно доречний приклад, коли в Україні при обкладанні такого майна, як автомобіль, можуть застосовуватися різні масштаби: об’єм циліндрів двигуна (податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів); вартість транспортного засобу (мито). Той же податок із власників транспортних засобів передбачає три масштаби податку:

* Об’м циліндрів двигуна;
* потужність двигуна;
* довжина транспортного засобу.

ГЛАВА 13

БАЗА ОПОДАТКОВУВАННЯ

13.1. Поняття бази оподатковування

**Базою оподатковування є конкретна (кількісна, фізична чи інша) характеристика визначеного об'єкта оподатковування.** Для визначення суми податку, яку необхідно перелічити в бюджет, об'єкта оподатковування недостатньо. Для цього необхідно скорегувати відповідно до законодавства кількісні характеристики об'єкта оподатковування. На підставі цього податкова база буде істотно відрізнятися від кількісних ознак самого об'єкта оподатковування. Податкова база по своєму змісту є об'єктом оподатковування, скоректованим і підготовленим до застосування податкової ставки, начисленню суми податку, що підлягає сплаті в бюджет.

 Податкова база необхідна саме для начислення податку, але вона не є безпосередньо обставиною, що породжує обов'язок сплатити податок, тобто об'єктом оподатковування. Наприклад, наявність у підакцизних товарах вартості не є фактом, що обумовлює зобов'язання сплатити акциз. Так, реалізація підакцизних товарів у роздрібній торгівлі не породжує податкових правовідносин. Такі відносини виникають у зв'язку з визначеними в законі діями платників податків: реалізацією підакцизного товару виробниками підакцизних товарів на внутрішньому ринку, ввозом товару на митну територію.

Саме ці дії і є обставинами, що обумовлюють обов'язок сплатити акциз. Створення бази оподатковування не означає приховування, відсутність обліку чи заниження предмета (тим більше об'єкта) оподатковування. Склад «заниження об'єкта» по багатьом податкам узагалі не застосовується: об'єкт цих податків можна сховати (не враховувати) тільки цілком, але не частково. Заниження бази оподатковування не можна кваліфікувати як приховування чи відсутність обліку оподатковування, тому що платник податків заявляє про наявність об'єкта оподатковування.

13.2. Податковий період

**Податковим періодом є період (календарний рік чи інше), протягом і по закінченні якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті платником податків**. Податковим періодом є термін, протягом якого формується податкова база. Податковий період необхідно відрізняти від звітного періоду. Із самого початку податковий період не зв'язується з періодом формування об'єкта оподатковування. На підставі категорії податкового періоду й особливостей його застосування забезпечується періодичне надходження податків у бюджети за підсумками фактичної діяльності платника в податковому періоді.

Податковий період встановлюється для кожного податку окремо відповідним законодавчим актом, що закріплює даний податок. Податковий період може дорівнюватись календарному року чи складати інший термін, відповідно до характеру й особливостей конкретного податку.

Найчастіше податковий період збігається зі звітним. Але в деяких випадках їх необхідно розмежовувати. Підставою такого розмежування є збіг чи розбіжність обов'язку по сплаті податку й обов'язку звітності по сплаті цього податку.

**Податкові періоди** можна **класифікувати** по деяких підставах.

**1)** *по термінах*:

а) річний податковий період;

б) квартальний податковий період;

в) місячний податковий період;

г) інші (податкові періоди, зв'язані зі сплатою податку одноразово; сплатою податку за підсумками складених періодів — кілька років і т.д.)

**2)** *по особливостях формування податкового обов'язку*:

а) перший — період, у якому податковий обов'язок формується з дня виникнення до закінчення податкового періоду;

б) триваючий (звичайний) — податковий обов'язок формується з початку і до закінчення податкового періоду;

в) останній — період, у ході якого податковий обов'язок визначається з початку податкового періоду і до останнього дня терміну податкового обов'язку платника.

Визначення границь першого й останнього податкових періодів здійснюється відповідно до діючого податкового законодавства. У деяких випадках (коли законодавством остаточно не визначене це положення) ці терміни визначаються платником податків разом з податковими органами по місцю обліку платника.

13.3. Визначення податкової бази

Платники податків визначають податкову базу за підсумками кожного окремого податкового періоду на підставі даних податкового обліку об'єктів оподатковування чи об'єктів, зв'язаних з оподатковуванням. Фактично обов'язки визначити податкову базу і сплатити податок виникають у платників податків за підсумками кожного податкового періоду. За рахунок визначення податкової бази і податкового періоду формуються підстави стабільного надходження податків протягом усього календарного року. При цьому законодавець не зв'язує ці розрахунки згодом формування об'єкта оподатковування. Це диктується в першу чергу тим, що той самий об'єкт може мати кілька баз оподатковування, що будуть відповідати окремим податкам. Саме тому **база оподатковування встановлюється** по кожному податку окремо. Здійснюється це на підставі наступних **принципів**:

1) однорідності бази оподатковування;

2) можливості застосування до бази оподатковування конкретної одиниці її виміру;

3) простоти і зрозумілості визначення бази оподатковування;

4) зручності застосування бази оподатковування для числення податку;

5) можливості обліку бази оподатковування.

Податкова база може як збігатися, так і не збігатися з об'єктом оподатковування. При визначенні бази оподатковування застосовується одиниця її виміру (масштаб податку), у якості якої виступає конкретна вартість, фізична чи інша характеристика бази оподатковування чи її частини, по відношенні до якої застосовується ставка податку. Масштаб податку встановлюється по кожному податку окремо і є єдиним для розрахунку й обліку податку.

Термін «податкова база» використовується для того, щоб кількісно виразити предмет оподатковування. У ряді випадків податкова база (основа податку) фактично є частиною предмета оподатковування, до якої застосовується податкова ставка. Однак це правильно тільки в тому випадку, коли предмет оподатковування безпосередньо обумовлює і дозволяє застосувати до себе спосіб числення. Оподатковуваний прибуток, наприклад, може бути безпосередньо виражений й обчислений тільки в грошових одиницях.

При розрахунку бази оподатковування багато уваги приділяється визначенню одиниці числення бази оподатковування — конкретній вартісній фізичній чи іншій характеристиці бази оподатковування чи її частини, стосовно якої застосовується ставка податку. Одній базі оподатковування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподатковування. При цьому одиниця виміру бази оподатковування є єдиної як для розрахунку податку, так і для податкового обліку.

Розмір бази оподатковування визначається тільки на підставі використання однієї одиниці її виміру. При цьому розмір бази оподатковування визначається як результат множення одиниці виміру бази оподатковування на кількість цих одиниць, що у цілому складають повний обсяг бази оподатковування.

Усі розрахунки податкової бази повинні здійснюватися на підставі документально підтверджених даних про об'єкти оподатковування чи зв'язано з оподатковуванням. У цьому випадку платник зобов'язаний мати документальні підтвердження по обґрунтуванню будь-якої позиції податкової звітності. Якщо при цьому платник податків припускається помилки, то перерахунок податкового зобов'язання здійснюється у відношенні винятково того податкового періоду, у якому була допущена помилка.

ГЛАВА 14

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ

14.1. Поняття податкової пільги

 Пільга — це звільнення (повне або часткове) платника податків, що враховує його особливості, від сплати податку. Тут необхідно підкреслити три обставини. По-перше, пільга — це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, тому що при відстрочці обов'язку сплата податку залишається, а звільнення (на певний строк) стосується тільки перерахунку податку, і по закінченні визначеного терміну обов'язок підлягає реалізації (податковий кредит). Крім цього, податковий обов'язок включає трохи складових: податковий облік; сплату податку; податкову звітність. І якщо платник може бути звільнений від сплати податку, то обов'язок по обліку і звітності в нього залишиться. По-друге, звільнення можливе в двох обсягах: повному – коли платник цілком звільняється від сплати, і частковому — коли скорочується податковий тиск за рахунок зменшення об'єкта (предмета і т.д.) чи відстрочки сплати податку. Третя обставина — особливості платника. Вони можуть стосуватися як безпосередньо, що характеризують його (інвалід 1-й чи 2-й групи, ветеран Великої Вітчизняної війни, підприємство з іноземними інвестиціями), так і конкретний вид діяльності, яким він займається (підприємство, що виготовляє сільгосппродукцію; підприємства, що здійснюють фрахт судів, і т.д.)

Законодавство про оподатковування, закладаючи основи надання податкових пільг, у якості пільгуємих суб'єктів виділяє категорії платників, а не окремих юридичних чи фізичних осіб, тобто виділяється визначена однорідна група платників податків, що характеризується конкретною ознакою, на підставі якого і формується пільговий податковий режим. Всі інші платники податків визначають об'єкт оподаткування, обчислюють податкову базу і суму податків у повному обсязі згідно встановленим законодавством загальним правилам.

Таким чином, **податковою пільгою визнається звільнення платника податків від нарахування і сплати податку чи сплата їм податку в меншому розмірі при наявності основ, визначених законодавством України.**

Звільнення від сплати податку можливо в повному чи частковому обсязі. При **звільненні в повному обсязі** платник податків цілком звільняється від нарахування і сплати податку. При **звільненні в частковому обсязі** платник податків звільняється від сплати податку тільки у визначеній частині його податкового обов'язку. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують визначену групу платників податків; вид їхньої діяльності й об'єкт оподатковування.

 Правове **регулювання податкових пільг** здійснюється на **двох рівнях**. *Перший* — податкові закони, що закріплюють принципові виключення для визначених категорій платників чигалузей. *Другий* — підзаконні акти, що здійснюють тактичні цілі стосовно конкретних суб'єктів і вирішальні більш вузькі цілі.

 Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних основ для її застосування й у період усього терміну її дії самостійно, без попереднього повідомлення податкових органів.

14.2. Система податкових пільг

**Систему пільг** по податках необхідно розділити на **дві групи**. *Перша* включає відносно традиційні і стабільні звільнення від податку, незалежно від зміни обставин і навіть державного устрою.

 *Друга* група пільг характеризується визначеною короткочасністю стосовно конкретних об'єктів. У сучасних умовах, при становленні податкових систем і швидко мінливої господарської і політичної ситуації ця група відрізняється великою кількістю пільг і постійною їхньою зміною. Видимо, закон про податкову систему повинний насамперед включати першу групу пільг, лише стосуючись другої, котра буде деталізуватися при регулюванні конкретного податкового платежу.

 Характеристика податкових пільг повинна бути заснована на рівності в області оподатковування, і при наданні пільг критерієм повинно бути матеріальне становище суб'єкта оподатковування. Навряд чи є правомірними підстави для надання пільг, якщо вони не зв'язані з майновим положенням. Класифікація податкових пільг може здійснюватися по різних принципах.

Найчастіше податкова пільга визначається шляхом:

1) податкового відрахування, що зменшує базу оподатковування при нарахуванні податку;

2) зменшення податкового обов'язку після нарахування податку;

3) встановлення зниженої ставки оподатковування.

14.3. Види податкових пільг

**1. Відрахування (вилучення)** — вид пільги в області оподатковування, при якій здійснюється виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподатковування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні і сплаті податку.

Цей вид пільги характеризується тим, що механізм надання пільг проектується на об'єкт оподатковування, що безпосередньо зменшується. Подібні зменшення об'єкта з метою оподатковування можна класифікувати:

а) *по видах платників*:

повні – надаються всім платникам;

часткові – надаються визначеним категоріям платників;

б) *по термінах*:

постійні – діючі постійно протягом тривалого періоду часу;

тимчасові – діючі протягом визначеного, заздалегідь обмеженого періоду (підприємства з іноземними інвестиціями);

надзвичайні – надаються в зв'язку з появою визначених раптових обставин;

в) *по елементах об'єкта*:

майнові – відрахування визначеної частини оподатковуваного майна;

прибуткові відрахування – застосовуються до частини доходу платника;

у залежності від виду діяльності.

**2. Знижка** — вид пільги в області оподатковування, що зменшує суму податку на визначені величини. Сукупність цих величин, що складають основу знижки, визначається сумою витрат платника, що законодавець виводить з-під оподатковування шляхом зменшення на еквівалентну суму податкової бази. У такий спосіб реалізується зацікавленість суспільства у визначеній діяльності платника, стимулюються його витрати у визначеному напрямку.

Тут можна застосувати класифікацію відрахувань (вилучень) в області оподатковування (по видах платників; по термінах; по елементах податкової бази):

а) лімітовані знижки, розмір яких обмежений прямо чи опосередковано;

б) нелімітовані — знижки, при яких податкова база може бути зменшена на всю суму витрат платника податків[[50]](#footnote-50) .

12.4. Форми податкових пільг

Пільги по податку є виключеннями з загальної схеми нарахування конкретного виду податку, закріплені в нормативному акті і враховують особливості, що характеризують платника, об'єкт, ставку чи інші умови. При цьому пільги найчастіше є повним чи частковим звільненням від податку. Сукупність пільг, що претендує на закріплення в основному законі, що регулює податкову систему, може містити наступні **форми**:

**1.** *Неоподатковуваний мінімум об'єкта податку*. Прив'язуватися до абсолютної величини грошової суми в умовах інфляції не має змісту. Саме тому законодавець виділяє величину, кратну мінімальній заробітній платі, що затверджується Верховною Радою України й автоматично збільшується при зміні мінімуму зарплати.

**2.** *Вилучення з обкладання визначених елементів об'єкта оподатковування*. Найчастіше це частина доходу чи інших об'єктів податку, що направляється на меті, у реалізації яких зацікавлена держава чи місцеві органи самоврядування: природоохоронні заходи, освоєння нових технологій.

 **3.** *Звільнення від сплати податку окремих осіб чи категорій платників*. У такий спосіб законодавець відкриває великі можливості для одержання реальних доходів при зменшенні податкових вилучень, тому що нерідко кошти на зміст даних суб'єктів виділяються з бюджету, і цей канал трохи спрощує рух коштів від платників податків у бюджет, а потім у зворотному напрямку, до осіб, якими вони вимагаються. Досить розвита система пільг схожого виду передбачена Законом України «Про статус ветеранів війни, гарантії їхнього соціального захисту», що набрала сили з 1 січня 1994 року (п.18 ст.12; п.23 ст.13; п.17 ст. 14; п.19 ст. 15 Закону). Відповідно до них найбільш захищеною в цьому плані є категорія інвалідів війни, що цілком звільняються від сплати податків, зборів і мита усіх видів.

**4.** *Зниження податкових ставок*. Цей вид пільг відображає як державне так і регіональне значення виду діяльності, що підпадає під знижену ставку.

**5.** *Відрахування з податкового окладу*. Передбачає насамперед вилучення з податкового окладу, що здійснюється за визначений розрахунковий період.

**6.** *Цільові податкові пільги*. Можуть включати різні форми відстрочки стягування податків. Як найбільше характерний приклад можна виділити механізм використання податкового кредиту.

**7.** *Інші податкові пільги* (податкові канікули і т.п.).

У якості своєрідної пільги можна розглядати і деякі особливості сплати податку, форми перерахунку, хоча це вже приватне питання, що повинне регулюватися на рівні інструкцій. Багато проблем було зв'язано з фіскальним характером авансових платежів, однак подібний механізм сплати може забезпечити і ряд зручностей для платника.

12.5. Правове регулювання
 територіальних податкових пільг

Якщо розглядати податкові пільги як визначене звільнення платників податків (а саме так підходить російський законодавець — ст. 56 Податкового кодексу Російської Федерації), то цілком обґрунтованим представляється виділення визначених територій, на яких установлюється пільговий податковий режим. Такі **території** можуть існувати на **двох рівнях**:

1) *нижчий рівень* — території, що характеризуються звільненнями при використанні місцевих податків і зборів. Так, у відповідності зі ст.15 Закону України «Про систему оподатковування» місцеві органи самоврядування за своїм розсудом можуть встановлювати частину місцевих податків і зборів і за рахунок цього формувати більш пільговий податковий режим на відповідних територіях;

2) *вищий рівень* — території спеціальних зон, що характеризуються специфічним пільговим оподатковуванням, що регулюється спеціальним законодавством. При цьому подібні території поділяються на два підвиди:

а) території, що надають пільговий режим оподатковування для податкових резидентів України і розташовані за межами території України (до них відносяться насамперед офшорні зони);

б) території, розташовані в Україні і предоставляючі пільговий податковий режим для податкових резидентів і нерезидентів України (вільні економічні зони).

Податкове законодавство України не має чіткого поняття «офшорної зони», і найчастіше термін «офшор» застосовується стосовно компаній, їх підрозділам. Офшорні компанії відрізняються спрощеною процедурою реєстрації, низькою ставкою корпоративного податку чи взагалі його відсутністю; мінімальним обсягом і спрощеною процедурою щорічної звітності. При виконанні деяких вимог податок на прибуток чи зовсім не сплачується, чи сплачується в чисто символічному розмірі.

 Визначене законодавче забезпечення система офшорних зон одержала в 2000 році. Президент України розпорядженням № 90/2000/РП 21 лютого 2000 року доручив Кабінету Міністрів України визначити й опублікувати перелік офшорних зон і надалі забезпечувати його щорічне опублікування. Основною причиною, що підштовхнула до закріплення цього переліку, послужив п. 18 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що регламентує порядок роботи з платниками податків, що торгують з фірмами, зареєстрованими в офшорнх зонах. А саме: при перерахуванні грошей таким фірмам за покупки дозволено відносити на витрати тільки 85% фактичної вартості товару. Інші 15% — з чистого прибутку. За невиконання цієї норми передбачені високі штрафні санкції. Поняття ж офшорних зон немає. Тому законодавець пішов по трохи спрощеному шляху – закріпити вичерпний перелік офшорних зон, а не роз'ясняти, у чому їхня природа.

Таким чином, 1 березня 2000 року Кабінет Міністрів затвердив їх перелік, у який увійшли**: Британські острівні регіони**: Гибралтар, Олдерни, острова Гернсі, Джерсі, Мін. **Близький Схід**: Бахрейн, Дамаск. **Центральна і Південна Америка:**Беліз, Коста-Ріка, Панама. **Європа:** Андорра, Ірландія, Кампіоне, Кіпр, Ліхтенштейн, Мадейра, Мальта, Монако, Чорногорія. **Карибські регіони**: Ангилья, Антигуа, Антильськ острова, Аруба, Багамськ острова, Барбадос, Віргінськ острова, Гранд Кайман, Гренада, Бермудські острови, Невис, острови Гюркс і Кайкорс, острова Теркс і Кайкос**. Африка**: Ліберія, Маврикій, Сейшельські острови. **Тихоокеанський регіон**: Вануату, Гонконг, Західне Самоа, Лабуан, Маршаллов острова, Науру, Ниуэ, острова Кука, Сінгапур.

 Закон України від 23 лютого 1996 року «Про деякі питання валютного регулювання й оподатковування суб'єктів експериментальної економічної зони «Сиваш» регулює створення зони для залучення іноземних і національних інвестицій на основі Указу Президента України від 17 листопада 1995 року «Про заходи для проведення експерименту в північно-кримській експериментальній економічній зоні “Сиваш”».

Ця територія не є в повному розумінні слова вільною економічною зоною. Вона не має спеціального митного кордону, і пільги поширюються не на всіх суб'єктів господарювання. Разом з тим зареєстровані суб'єкти зони платять 50% податку на прибуток і ПДВ, використовують особливий митний режим (спрощена процедура в'їзду-виїзду; звільнення від сплати мита, ПДВ, акцизного збору на імпорт для потреб власного виробництва і т.д.) На 50% зменшується сума податку на прибуток при використанні її на реалізацію інвестиційних проектів у рамках зони.

У цілому усі **вільні економічні зони** поділяються на дві категорій:

1) **транспортно-транзитні** — зони, розташовані по периметру границь України, що забезпечують залучення товарів на територію України і потік транзитних товарів через територію України. Створюються вони з метою спрощення процедури переміщення цих товарів;

2) **промислові** — зони, розташовані на території України, закріплені законодавством, у які здійснюється інвестування і на який установлюється пільговий режим оподатковування. Подібний пільговий режим стосується переважно пільг по ввізному ПДВ, миту, податку на прибуток, відрахуванням у фонд зайнятості і Державний інноваційний фонд. Система вільних економічних зон в Україні відносно розвита, однак не всі створені зони діють уже повною мірою (табл.)[[51]](#footnote-51) .

ГЛАВА 15

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ І
ВИТРАТ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

15.1. Методи обліку доходів і витрат платника податків

Переважна маса податків і обов'язків платника податків по їхній сплаті, обліку і звітності по доходах і витратам пов'язана з надходженням коштів, майна платнику у формі доходів і відповідно з їхньою витратою. Відповідно до цього **джерелами формування об'єктів оподатковування** виступають:

**1.** *Надходження від майна* (мають стабільний, гарантований характер і безпосередньо з платоспроможністю платника не пов'язані). Подібні доходи називаються активними чи фундируваними.

**2.** *Надходження від діяльності* (залежать від особливості і характеру участі особи в господарській чи іншій діяльності; особливостей, форм і розмірів одержуваних доходів). Ці доходи мають назву пасивних чи нефундируваних.

У залежності від характеру доходів існують **два типи систем оподатковування.**

**1.** *Глобальна* (синтетична) податкова система, що виділяє з метою оподатковування весь сукупний доход за визначений період часу. При цьому сукупний доход формується як кінцева сума, незалежно від каналів одержання, без розподілу доходів на активні і пасивні.

**2.** *Шедулярна* (класифікаційна, парцелярна) система оподатковування розмежовує доходи в залежності від джерела їхнього надходження на окремі групи — шедули, кожна з який застосовує свої правила і має особливості оподатковування. Багато країн, що використовують подібну систему, диференціюють не тільки доходи на активні і пасивні, але і детально класифікують види доходів усередині кожної підгрупи. Кількість подібних груп (шедул) відрізняється в різних податкових системах, наприклад, система оподатковування Непалу включає дев'ять груп, в Індії — 11. Шедулярна система оподатковування Англії складається із шести груп і включає:

доходи від нерухомості;

доходи від лісових масивів, що використовуються в комерційних цілях;

доходи від державних цінних паперів;

доходи від торгово-промислової діяльності і доходи осіб вільних професій;

заробітну плату, пенсії;

дивіденди й інші доходи компанії, що розподіляються.

Необхідно враховувати, що шедулярна система характеризується не тільки розподілом доходів на групи, але і диференціацією доходів у залежності від джерел їхнього надходження. Так, податкову систему СРСР не можна вважати шедулярною, хоча вона і розмежовувала доходи на окремі групи. Але в результаті подібної класифікації аналогічні доходи відносилися до різних груп (доходи від роботи з наймання на державних підприємств і підприємствах, що належать релігійним організаціям) чи з'єднувалися в одному, хоча і відносилися до різних видів. В основі подібного розподілу лежав принцип належності до державного сектора.

Платник податків веде облік доходів і витрат з метою числення і сплати податків, а також з метою здійснення податкового контролю. Допускається ведення податкового обліку доходів і витрат платника податку його законними уповноваженими чи представниками. Податковий облік доходів і витрат здійснюється платником податку винятково з метою оподатковування відповідно до методу податкового обліку, використовуваного ним. Платник податків зобов'язаний вести податковий облік, відносити доходи і витрати до тих звітних періодів, коли вони фактично були отримані чи понесені або коли вони визнаються такими. Ведення податкового обліку забезпечує для податкових органів можливість мати повне уявлення про всі операції, пов'язані з діяльністю платника податку, і про його фінансове положення. Ці операції повинні бути відбиті таким чином, щоб можна було простежити їхній початок, хід і закінчення. Забороняється зміна чи виправлення записів, пов'язаних з податковим обліком доходів і витрат, при яких неможливо установити їхній початковий зміст чи момент внесення змін (виправлень). Податковий облік доходів і витрат ведеться платником податку на підставі документально підтверджених даних із застосуванням відповідних правил і форм обліку.

Метод ведення податкового обліку є незмінним протягом податкового періоду. У Російській Федерації, наприклад, зміна підприємством методу податкового обліку протягом терміну податкового періоду допускається тільки в тому випадку, якщо протягом цього періоду підприємство ввійшло до складу консолідованої групи платників податку. Не допускається застосування різних методів обліку доходів і витрат, якщо вони стосуються однотипних операцій платника податку.

У **податковому обліку** застосовується кілька **методів:**

1) касовий метод;

2) метод нарахувань;

3) метод «попереднього події».

На двох перших зупинимося далі. Що стосується третього методу, то він фактично являє собою об'єднання кращих сторін касового методу і методу нарахувань. Фактично ж облік доходів і витрат при цьому методі здійснюється по «події, що відбулася раніше», незалежно від часу вступу платника податків у право власності чи визнання за ним відповідних витрат.

15.2. Касовий метод

Податковий облік доходів і витрат платника податків при застосуванні касового методу здійснюється, виходячи зі збігу моменту придбання платником податку права користування чи розпорядження доходами і часу визнання за ним понесених витрат з моментом фактичного одержання доходів і здійснення витрат. Якщо платник податків одержує доход чи здійснює витрати не в грошовій формі, момент одержання такого доходу чи здійснення витрат визначається в тому ж порядку, який використовується для визначення моменту одержання доходів чи здійснення витрат у грошовій формі. Використання касового методу передбачає облік платником податків доходів і витрат, виходячи з часу вступу платника податків у право власності на ці доходи чи визнання за ним цих витрат. Моментом одержання доходів вважається момент, коли платник податків фактично набуває право одержання коштів. Як момент одержання доходу визначається момент одержання коштів, а при безготівковому розрахунку — момент надходження коштів на рахунок платника. При поетапному перерахуванні коштів — момент одержання першого платежу.

Моментом здійснення витрат визнається момент, коли платник податків фактично здійснює ці витрати. При виплаті коштів таким моментом є момент виплати наявних коштів, при безготівковому платежі — момент одержання банком чи кредитною установою доручення платника податків перерахувати відповідні грошові суми. При поетапному здійсненні таких витрат подібний момент визначається по останньому з таких платежів.

Особливості регулювання доходів і витрат при їхньому обліку платниками податків передбачають і деяку специфіку обліку товарно-матеріальних запасів. До них відносять будь-які оброблені чи частково оброблені товари, що знаходяться в його власності, незалежно від місцезнаходження.

Платник податків, що використовує касовий метод, одержує можливість використання податкового дисконту (виправлення). **Податковим дисконтом** визнається виправлення, на яку з метою оподатковування необхідно збільшити отримані платником податків доходи. Він застосовується, якщо платник податків одержує додаткову й обумовлену винятково цим методом вигоду від того, що момент здійснення витрат є попереднім хоча б одному з моментів:

а) моменту їхнього визнання доходами іншого учасника угоди, якщо останній не є фізичною особою чи іноземною юридичною особою і використовує касовий метод у податковому обліку;

б) моменту фактичного здійснення таких витрат, якщо платник одержує товари у фізичної особи чи іноземної юридичної особи, незалежно від використовуваного нею методу податкового обліку. Моментом фактичного здійснення таких витрат є момент відповідної фактичної сплати коштів чи момент фактичної передачі майна.

Податковий дисконт повинен бути врахований при визначенні доходів платника в тім звітному періоді, на який припадає момент закінчення використання ним зазначеної пільги.

15.3. Метод нарахувань

У бухгалтерському обліку у відповідності зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» доходи і витрати відображаються в момент їхнього виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів, тобто по методу нарахувань. У міжнародній практиці переважно використовується саме цей метод. Він вважається більш об'єктивним у порівнянні з касовим методом. Застосування касового методу теж допускається, але у виняткових випадках і з визначеними, додатковими поясненнями.

При використанні методу нарахувань облік доходів і витрат ведеться платником податків, виходячи з часу придбання платником податків права на ці доходи чи визнання за ним цих витрат, незалежно від моменту фактичного одержання ним доходів і розрахунків. Якщо платник одержує доходи чи здійснює витрати не в грошовій формі, то момент одержання таких доходів чи здійснення витрат визначається в такий же спосіб, як і при визначенні моменту одержання доходів чи здійснення витрат у грошовій формі.

Моментом одержання доходу при використанні платником податків методу нарахувань визнається момент, коли платник податків здобуває право на одержання доходу, якому можна визначити. Право платника податків на одержання доходів визнається придбаним, якщо цей доход підлягає безумовній виплаті платнику чи податку якщо він виконав усі свої обов'язки за згодою. Якщо платник податків виконує роботу, надає послугу, то право на одержання доходів визнається придбаним у момент закінчення чи завершення виконання ним робіт чи надання послуг, передбачених угодою, що підтверджується відповідними документами. Таким чином, як момент одержання доходу визначається момент, коли виконуються всі наступні умови:

1) платник податків придбав право на одержання цього доходу;

2) величину доходу можна визначити з достатньою точністю.

Моментом здійснення витрат при використанні платником податку методу нарахувань визнається момент, коли можливо однозначно прийняття платником податку фінансового зобов'язання, розмір якого можна установити, і кожна зі сторін угоди, у якій бере участь платник податків, виконала усі свої зобов'язання за згодою чи відповідна сума підлягає безумовній виплаті. Таким чином, моментом здійснення витрат при методу нарахувань визнається момент, коли будуть виконані вес наступні умови:

1) можна однозначно визначити прийняття платником фінансового зобов'язання, під яким розуміється прийняте за згодою (договором) зобов'язання, у силу якого другий учасник угоди повинен показати відповідний цьому зобов'язанню доход у грошовій чи іншій формі;

2) величину фінансового зобов'язання можна оцінити з достатньою точністю;

3) кожна зі сторін угоди (договору) фактично виконала усі свої зобов'язання за дійсною згодою чи відповідна сума підлягає безумовній виплаті.

Платник податків має право самостійно обирати і використовувати касовий метод чи метод нарахувань при веденні податкового обліку доходів і витрат. Однак на платника податків, що використовує касовий метод ведення обліку, може бути покладена податковим органом обов'язок по використанню методу нарахувань для визначення податкового обов'язку по окремих видах податку і по окремих видах угод.

 ГЛАВА 16

обБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

16.1. Методи оподаткування

Розміри ставок податку можуть змінюватися відповідно до обраного методу оподаткування. Під *методом оподаткування розуміють механізм зміни ставок оподаткування в залежності від збільшення податкової бази.[[52]](#footnote-52)*

Виділяють декілька основних методів оподаткування:

1. *Рівне оподаткування* – метод оподаткування, при якому рівна сума податку встановлюється для кожного платника податків. Подібний метод припускає подушне оподаткування – самий стародавній і простий вид оподаткування. Цей метод не враховує майнового становища платника податків і тому застосовується лише у виключних випадках (цільові податки).
2. *Пропорційне оподаткування* – метод оподаткування, при якому встановлюється стабільна ставка, незалежно від збільшення об'єкта оподаткування. Приклад пропорційного оподаткування – податок на прибуток підприємств.
3. *Прогресивне оподаткування* – метод оподаткування, при якому у разі зростання податкової бази збільшується ставка податку. Вибір прогресивного оподаткування заснований на визначенні дискреційного доходу, тобто вільного доходу, використання якого визначається в основному інтересами платника. Дискреційний доход являє собою різницю між сукупним доходом, отриманим платником і неоподаткованим мінімумом доходів.

Метод прогресивного оподаткування передбачає використання декількох видів прогресії[[53]](#footnote-53) :

а) Проста порозрядна прогресія. Її суть полягає в тому, що для загального розміру податкової бази встановлюються ступені (розряди) і для кожного розряду визначається сума податку, оклад в абсолютній величині:

б) Проста відносна прогресія припускає встановлення для загального розміру податкової бази розрядів, при яких для кожного розряду визначаються різні ставки (як тверді, так і процентні). У даному методі ставка застосовується по всій базі оподаткування залежно від загального розміру бази.

в) Складна прогресія, що розділяє базу на податкові розряди. Але кожен розряд існує самостійно й обкладається окремо за своєю ставкою, яка не залежить від загального розміру податкової бази. Прикладом цієї прогресії є шкала прибуткового податку з громадян, коли підвищена ставка застосовується не до усього доходу, а тільки до його частини, яка перевищує певний рівень.

г) Сховані види прогресії передбачають використання системи пільг для доходів, що входять у різні розряди. У такому випадку розряди та ставки є незмінними і зовні не помітна яка-небудь диференціація оподаткування.

*3. Регресивне оподаткування* – метод, при якому при зростанні податкової бази відбувається скорочення розміру ставки. У даному випадку податкові вилучення назад пропорційні збільшенню оподаткованого об'єкта. В економічному змісті регресивними є непрямі податки (акцизний збір, податок на додану вартість), тому що «за самою своєю підставою непрямі податки, які стягуються зі споживання, неминуче мають поголовний характер, тобто не розрізняють, хто споживає, чи може він бути визнаний податним суб'єктом, чи ні.»[[54]](#footnote-54)

*4. Змішане оподаткування*[[55]](#footnote-55) - передбачає поєднання окремих елементів вищевказаних методів оподаткування. Відбувається як би дроблення податкового об'єкта, при якому для окремих його елементів використовуються різні методи оподаткування.

**16.2. Порядок обчислення сум податків і зборів**

#

*Обобчислення податку являє собою сукупність дій платника податків (податкового агента) чи податкового органу по визначенню суми податку, що підлягає сплаті в бюджети чи цільові фонди.* Обов'язковість по обчисленню податку покладається або на платника податків, або податкові органи, або податкових агентів. Залежно від цього виділяють такі податки:

1. *Окладні* – податки, які обчислюються безпосередньо податковим органом.
2. *Неокладні* – податки, які обчислюються самостійно платником податків. Вони поділяються на підвиди:

а) безпосередньо неокладні – податки, що обчислюються самим платником податків;

б) опосредованно неокладні – податки, які обчислюються податковим агентом.

1. *Змішані* – податки, що обчислюються на різних етапах і платником податків і податковим органом.[[56]](#footnote-56)

Основним положенням при обчисленні податків і визначенні об'єкту оподаткування виступає *однократність*, тобто ситуація, коли той самий об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за певний період (податковий період). Визначення оподаткованої бази (кількісного вираження об'єкта податку) необхідно для обобчислення суми податку. Існують два основних *методи формування бази*:[[57]](#footnote-57) касовий і накопичувальний. Перший метод враховує момент одержання коштів і здійснення виплат у натурі. Цей метод називається касовим, тому що враховує тільки ті суми (майно), які привласнені платником податків у певній юридичній формі (наприклад, отримані в касі готівкою, передані у власність за допомогою оформлення визначених документів, тощо). При застосуванні другого методу важливим є момент виникнення майнових прав і зобов'язань. Цей метод одержав найменування накопичувальний чи метод нарахувань.

У теорії оподаткування виділяють декілька способів визначення розміру оподаткованої бази. Основним способом є прямий спосіб, відповідно до якого визначаються реальні і документально підтверджені показники платника податків. Непрямий спосіб визначення оподаткованої бази виникає у випадках відсутності чи занедбаності у платника податків обліку доходів, витрат і об'єктів оподаткування, тоді працівники податкових органів визначають розмір оподаткованого доходу на підставі даних, отриманих у результаті перевірок діяльності інших платників податків. Умовний (презумптивний) спосіб визначення доходу – за допомогою якого розмір доходу громадянина, як правило, визначається на підставі побічних ознак: суми орендної плати апартаментів, що знімаються, і т.д. Паушальний спосіб заснований на визначенні не умовної суми доходу, а умовної суми податку.[[58]](#footnote-58)

 Розрахунок суми податку пов'язаний з визначенням податкового періоду. Податковий період являє собою строк, протягом якого формується оподаткована база і визначається розмір податкового зобов'язання. Визначення податкового періоду по кожному виду податків має принципове значення для оподаткованої бази і відіграє велику роль при використанні санкцій за податкові правопорушення. Обчислюється податок у межах одного податкового періоду, але здійснюватися це може декількома способами.

Існує два основних *способи обобчислення податку*:

1. *Кумулятивний* – спосіб визначення об'єкта, при якому податкова база визначається наростаючим підсумком. На конкретну дату визначається оподаткована база, зменшена на суму пільг, якими користується платник на цю дату. На кожний момент виплати доходу визначається загальна сума виплат конкретній особі. При цьому сума зменшується на розмір податку утриманого раніше.
2. *Некумулятивний*  – спосіб визначення податкової бази вроздріб. У цьому разі кожна частина доходу обкладається податком окремо, поза зв'язком з іншими джерелами доходів.[[59]](#footnote-59) Податковим законодавством України передбачене застосування обох способів, а також їх сполучення.

## 16.3. Визначення сум податку

Як правило, обчислення податку, визначення сум, що підлягають внесенню у бюджети і цільові фонди, є обов'язком платників податків, що деталізується по кожному податку і збору спеціальним податковим законодавчим актом. Однак це не виключає участі у визначенні сум податку чи збору податкового органа. Здійснюється це у випадку прямого делегування йому подібних обов'язків або в ситуаціях, коли платник податків ухиляється від обчислення і сплати податку. Якщо сума податкового обов'язку розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, вірогідність і повноту нарахування такої суми, однак несе відповідальність за своєчасне і повне погашення нарахованого податкового обов'язку і має право на оскарження цієї суми.

Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового обов'язку платника податків у випадку якщо:

а) платник податків не подає у встановлений строк податкову декларацію;

б) дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження чи завищенні суми його податкових обов'язків, заявлених у податкових деклараціях;

в) контролюючий орган виявляє арифметичні чи методологічні помилки у представленій платником податків податковій декларації, що призвели до заниження чи завищення суми податкового обов'язку;

г) відповідно до законів з питань оподатковування особою, відповідальним за нарахування окремого податку чи збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган.

Якщо контролюючий орган не може самостійно визначити суму податкового обов'язку платника податків у зв'язку з невстановленням фактичного місцезнаходження підприємства або його відособлених підрозділів, місцезнаходження фізичної особи чи відхиленням платника податків або його посадових осіб від надання відомостей, передбачених законодавством, а також якщо неможливо визначити суму податкових обов'язків у зв'язку з неведенням платником податків податкового обліку чи відсутністю визначених законодавством первинних документів, сума податкових обов'язків платника податків може бути визначена за *непрямим методом*.

 Нарахування податкового обов'язку з використанням непрямого методу може здійснюватися виключно податковими органами. Суми нарахованих податкових обов'язків можуть бути оскаржені платником податків у загальному порядку.

#### ГЛАВА № 17

# СПЛАТА ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

**17.1. Форми сплати податків і зборів**

*Сплата податку являє собою сукупність дій платника податків щодо фактичного внесення сум податку, які підлягають сплаті до відповідного бюджету або цільового фонд.[[60]](#footnote-60)* Існують три форми сплати податків:

1. *Грошова форма сплати* – у безготівковій формі і готівкою. У більшості випадків сплата податків відбувається в національній валюті України (гривнях) із застосуванням безготівкової форми розрахунків, шляхом перерахування коштів з розрахункового рахунка платника на відповідний бюджетний рахунок. При сплаті митних платежів кошти можна перелічувати на депозит митного органа. Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності (приватні підприємці) при здійсненні господарських операцій за своїм рішенням можуть використовувати як безготівкову, так і готівкову форму розрахунків.

Відповідно до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті[[61]](#footnote-61) безготівкові розрахунки являють собою перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки одержувачів коштів. При цьому для підприємства, що вносить гроші в банк, ця операція є операцією з готівкою, і тим самим, стосовно до неї діє обмеження з суми платежу, що не повинна перевищувати 3000 грн.

Розрахунки готівкою передбачають взаємні платежі наявними коштами підприємств, підприємців і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) та з операцій, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) і іншого майна. Необхідно відзначити, що з 1 січня 2001 року істотно обмежена можливість проведення розрахунків готівкою між підприємствами. Так, істотно скоротилося коло підприємств, які мають право продавати товари чи послуги за готівкові кошти без застосування реєстраторів розрахункових операцій.

 При здійсненні операцій по розрахунках у готівковій або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків і ін.) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг відповідно до Закону про “Про порядок застосування регуляторів розрахункових операцій” приватний підприємець може застосовувати регістратори розрахункових операцій. А згідно ст. 14 Декрету «Про прибутковий податок із громадян» у тому випадку, якщо приватний підприємець займається тільки торгівлею на ринку і не одержує доходи з інших джерел, він звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат. Якщо йому дозволено не вести облік доходів і витрат, він може не вести облік руху грошових коштів.

 2.*Сплата податку в натуральній формі.* Як приклад може виступати сплата фіксованого сільськогосподарського податку, який сплачується сільськогосподарськими товаровиробниками в грошовій формі чи у вигляді постачань сільськогосподарської продукції.

 Платники фіксованого сільськогосподарського податку мають право на вибір форми сплати фіксованого сільськогосподарського податку в грошовій формі або у вигляді постачань сільськогосподарської продукції. Постачання зерна за рахунок фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками у визначені ними за узгодженням з районною державною адміністрацією строки. Зобов'язання по доставці товарної сільськогосподарської продукції до заготівельних підприємств й організацій за рахунок фіксованого сільськогосподарського податку покладаються на платників податку. Необхідно відзначити, що Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» діє до 1 січня 2004 року.[[62]](#footnote-62)

У деяких випадках можлива також сплата цінними паперами (векселями, казначейськими звільненнями). Правда, подібні форми застосовуються (чи повинні застосовуватися) як виключення з загального правила грошової сплати податків і зборів. Останнім часом усе частіше застосовуються банківські платіжні картки міжнародних платіжних систем на території України, що являють собою спеціальний платіжний засіб, за допомогою якого одержувачу платіжної картки надається можливість здійснювати операції сплати за товари, послуги й одержувати грошові кошти. На території України застосовуються платіжні картки, емітовані банками – членами внутрішніх платіжних систем, і платіжні картки, емітовані банками (резидентами і нерезидентами України), що є членами міжнародних платіжних систем. Зарахування (поповнення) коштів на картрахунки фізичної особи може виконуватися за рахунок внесення грошових коштів через касу свого чи іншого банку (установи банку) шляхом перекладу коштів з інших поточних чи депозитних рахунків фізичної особи, а також з рахунків інших осіб з їх дорученням і здійснюється з урахуванням обмежень, що визначені чинним законодавством. Зарахування (поповнення) коштів на картрахунки юридичних осіб здійснюється з їх поточних рахунків і за рахунок коштів, що вносяться готівкою як відшкодування за кошти, які використані власниками корпоративних платіжних карток понад установлених нормами витрат.

Операції, які здійснюються на території України власниками платіжних карток, виконуються тільки у валюті України. Виключення складає одержання клієнтами готівки в іноземній валюті зі своїх картрахунків в іноземній валюті в касах і через банкомати уповноважених емітентів чи в уповноважених банках, що надають платіжні картки від імені емітентів, і одержання готівки в іноземній валюті в касах і через банкомати уповноважених банків власниками платіжних карток міжнародних платіжних систем, що є клієнтами емітентів-нерезидентів.[[63]](#footnote-63)

 3. *Комплексна форма сплати податків* обумовлює взаємодію двох попередніх і використовується, наприклад, при звертанні стягнення на майно боржника за рахунок погашення недоїмки щодо податків і зборів. Відповідні податки, збори (обов’язкові платежі) і неподаткові платежі, які не вносяться до бюджетів у встановлений термін сплати, вважаються недоїмкою. При надходженні сум на сплату недоїмки в першу чергу погашається недоїмка, а потім пеня. Утворення недоїмки є наслідком порушення податкового законодавства. Стягнення недоїмки здійснюється податковими органами в безперечному порядку з нарахуванням пені. Комплексність тут виявляється в тому, що, з одного боку, сума податку сплачується з джерел, які мають натуральні форми (конкретні види майна), з іншого боку, недоїмка все-таки погашається коштами, що отримані від реалізації майна платника податку. При цьому, звертання стягнення може здійснюватися і безпосередньо на грошові кошти (кошти дебітора, що знаходяться на його рахунках у банку за винятком бюджетних рахунків).

У деяких випадках способи сплати податків можна класифікувати за вольовою ознакою: на добровільні (при якому особа, яка зобов'язана сплатити податок, здійснює це самостійно) і примусові (коли сплата відбувається під примусом податкових органів). При цьому примусовий порядок сплати можна застосовувати тільки при виникненні недоїмки, тобто простроченої суми податків.[[64]](#footnote-64)

**17.2. Способи сплати податків і зборів**

Існують три основних способи сплати податку:[[65]](#footnote-65)

1. *Кадастровий* – спосіб сплати податків, в основі якого лежить перерахування суми відповідно до визначеної шкали, яка заснована на певному виді майна, тобто податок справляється на основі зовнішніх ознак передбачуваної середньої прибутковості майна. Він застосовується при обчисленні і справлянні прямих реальних податків. При цьому способі кадастр використовується як перелік найбільш типових об'єктів оподаткування, що класифікуються за визначеними ознаками і визначають середню прибутковість об'єкта оподаткування. Виділяються різні види кадастрів в залежності від об'єктів оподатковування: промислові, поземельні.

При сплаті податку встановлюються фіксовані строки їх внеску. Визначеною специфікою характеризується використання кадастрового способу при оцінці вартості земельних ділянок, складанні земельних кадастрів. У їх основі лежить рівень прибутковості земельних ділянок, що дозволяє виділити:

а) парцелярний кадастр (характеризує земельні ділянки, що поділяються на частин з різним рівнем доходів і способом використання (ліс, луг, пасовище, ріллі), а відповідно – і оподаткування);

б) реальний кадастр (характеризує земельну ділянку в якості об'єкта оподаткування в цілому, без розподілу земель на різні види в залежності від особливостей використання). При справлянні подушного податку роль кадастру виконує список населення певної території, а у зв'язку зі зміною фізичного стану майна і його вартості провадиться періодичне уточнення (актуалізація) кадастру.[[66]](#footnote-66)

2. *Деклараційний* – спосіб реалізації платником податків обов'язку по сплаті податку на підставі надання до податкових органів офіційної заяви (декларації) про отримані доходи за певний період і про свої податкові обов'язки. На підставі цієї заяви податковий орган розраховує податок і зобов'язує платника податків перелічити його після повідомлення. Застосування деклараційного способу не виключає і поетапного внесення сум податку у формі авансових (проміжних) платежів. У цьому випадку підсумкове надання декларації є певною заключною контрольною дією платника. Авансовий податковий платіж являє собою спосіб сплати податку, при якому суми, які направляються до внесення до бюджету, сплачуються у встановленому порядку до настання терміну платежу по податку.[[67]](#footnote-67)

 3. *Попередній (авансовий)* спосіб, застосовується в основному при безготівковому утриманні і полягає в тому, що податки утримуються у джерела доходу. При цьому джерело доходів може бути двох видів: джерело пасивних доходів і джерело активних доходів. Під джерелом пасивних доходів розуміються ті активи, які приносять доход особі. У цьому випадку джерело повинно бути виражене у певній формі – у формі майна, цінних паперів тощо. Під джерелом активних доходів розуміється безпосереднє виконання робіт, надання послуг тощо.[[68]](#footnote-68)

Суми податку утримуються платником у момент видачі коштів одержувачу і при цьому автоматично перелічуються до бюджету до видачі доходу. Авансовим цей спосіб називається тому, що податкові перерахування здійснюються до одержання платником доходу, тобто платник як би авансує державу.

*Порядок сплати податку* – це способи внесення платником податку чи податковим агентом суми податку до відповідного бюджету. При сплаті платник податків повинний знати:

- напрямок платежу (до Державного чи місцевого бюджету);

- кошти сплати податку (у гривнях);

- механізм платежу (у безготівковому чи готівковому порядку, натуральному);

- підстава платежу (сплата податку чи збору);

- особливості контролю за сплатою податку.

Так, Євстигнєєв Е. Н. у книзі «Основы налогообложения и налогового права» схематично описує порядок числення податку в Російській Федерації[[69]](#footnote-69) :

# 17.3. Терміни сплати податків і зборів

У відповідності зі ст. 67 Конституції України кожен зобов’язаний зобов'язаний вчасно й у повному розмірі сплачувати податки. З метою реалізації обов'язків платника податків законодавчі акти встановлюють терміни сплати податку. Таким чином, своєчасна сплата податків і зборів є однією з основних обов'язків платника податків.

*Терміном сплати податку визнається період часу, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку і завершується моментом закінчення терміну сплати податку.[[70]](#footnote-70)* Терміни сплати податків залежать від того, чи відносяться податки до терміновим чи періодичним-календарним[[71]](#footnote-71) :

1. *Термінові податки* – податки, що сплачуються протягом визначеного терміну з моменту виникнення податкового обов'язку. До таким, зокрема, відноситься податок із власників транспортних засобів при придбанні транспортного чи засобу даті обов'язкового технічного огляду, а також акцизний збір для підприємств-виробників, що реалізують алкогольні напої (платник податків зобов'язаний сплатити на 3-й робітник день після здійснення обороту з реалізації).
2. *Періодичні податки* – податки, які сплачуються протягом певного часу, що встановлений календарно. Їх можна розділити на:

а) декадні податки – сплачуються один раз у десять днів;

б) щомісячні податки – сплачуються один раз на місяць (наприклад, податок на додану вартість);

в) щоквартальні податки – сплачуються один раз у квартал (наприклад, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість - в залежності від обсягу операцій, податок із власників транспортних засобів, податок на землю);

г) піврічні податки – сплачуються один раз у півроку (податок на землю - розрахунок після закінчення 6 місяців);

д) щорічні податки – сплачуються один раз на рік (прибутковий податок).

 Якщо обов'язок платника податку, пов'язаний зі сплатою окремого податку, виникає після початку календарного року, то першим податковим періодом для нього є період, що починається з дня виникнення цього обов'язку і продовжується до кінця календарного року. Якщо цей обов'язок виникає в період з 1 по 31 грудня, то першим податковим періодом для нього є період із дня виникнення цього обов'язку до кінця наступного календарного року. Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового обов'язку, зазначену в представленій їм податкової декларації, протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну.[[72]](#footnote-72) У випадку, якщо відповідно до закону контролюючий орган самостійно визначає податковий обов'язок платника податків із причин, не пов’язаним з порушенням податкового законодавства, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового обов'язку в терміни, визначені в законі по відповідному податку, а при їх відсутності – протягом десяти календарних днів із дня одержання податкового повідомлення про таке нарахування.

## 17.4. Зміна терміну сплати податку

*Зміною терміну сплати податку і збору визнається перенос уповноваженим органом встановленого терміну сплати податку (збору) на більш пізніший.[[73]](#footnote-73)* Зміна терміну не скасовує існуючого і не створює нового обов'язку по сплаті податку і збору.

Зміна терміну сплати податку і збору здійснюється за рішенням органів, в компетенцію яких входить прийняття відповідних рішень. Формами зміни терміну сплати податку і збору є:

- відстрочення;

- розстрочення;

- податковий кредит.

 1. *Відстрочення* являє собою перенесення граничного терміну сплати повної суми податку на більш пізніший термін. Відстрочення (розстрочення) по сплаті податку (збору) може бути представлена по одному чи декільком податкам. Вона не може надаватися чи встановлюватися по податкових обов'язках по ввізному миту, акцизним зборам, податку на додану вартість при ввезенні товарів (робіт, послуг) на митну територію України, зборам до Пенсійного фонду України чи іншим зборам у межах державного чи обов'язкового соціального страхування, якщо інше не встановлено законами по цих податках, зборах (обов'язкових платежів) чи Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Любою платник податків має право вимагати розстрочення чи відстрочення його податкових обов'язків, а орган, уповноважений приймати ці рішення, зобов'язаний задовольнити таку вимогу у випадку, якщо підстави, надані платником податків як обґрунтування, є тотожним підставам, наданим іншими платниками податків, по податкових зобов'язаннях яких були прийняті відповідні рішення.

Відстроченням податкових зобов'язань є перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути менш, ніж ставка Національного банку України. Підставою для відстрочення податкових зобов’язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо дії обставин переборної сили, що призвели до загрози виникнення податкового боргу та/або банкрутства такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків. Відстрочення податкових зобов'язань надається на умовах, за якими основна сума податкових зобов'язань і нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь-якого податкового періоду, визначеного відповідним податковим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, що затверджує рішення про розстрочення чи відстрочення податкових зобов'язань, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання чи одноразово у повному обсязі.

1. *Розстрочення*  являє собою розподіл суми податку на визначені частини з установленням термінів сплати цих частин. Розстрочення податкових зобов'язань є надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути меншим, ніж ставка Національного банку України. Розстрочення не може бути надана платникові податків, що раніше одержав її на цих же підставах.

Підставою для розстрочення є надання ним достатніх доказів щодо існування загрози виникнення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків. Розстрочення надається на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту і нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту.

Рішення про розстрочення чи відстрочення податкових зобов'язань у межах одного бюджетного року приймається у порядку:

- стосовно загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) – керівником податкового органа і має бути затверджене керівником податкового органа (його заступником) вищого рівня;

- стосовно місцевих податків і зборів – керівником податкового органу (його заступником) і має бути затверджене фінансовим органом місцевого органа виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Рішення про розстрочення чи відстрочення податкових зобов'язань на термін, що виходить за межі одного бюджетного року, щодо загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) приймається керівником (заступником) центрального податкового органу за узгодженням з Міністерством фінансів України, щодо місцевих податків і зборів – керівником податкового органу (його заступником) за узгодженням з фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Договори про розстрочення, відстрочення можуть бути достроково розірвані:

а) за ініціативою платника податків – при достроковому погашенні суми податкового боргу, щодо якого була досягнута домовленість про розстрочення, відстрочення;

б) за ініціативою податкового органу, у випадку якщо:

- з'ясовано, що інформація, надана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, неповною чи перекрученою;

- платник податків визнається таким, що має податковий борг із податкових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

- платник податків порушує умови погашення розстроченого чи відстроченого податкового боргу.[[74]](#footnote-74)

3. *Податковий кредит.* Податковий кредит регламентує суму, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Зміна терміну сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку. Зміна терміну сплати здійснюється на підставі договору, що складається між платником податку і податковим органом в межах його компетенції.

ГЛАВА 18

ДЖЕРЕЛО СПЛАТИ ПОДАТКУ

У коло категорій, які доповнюють або тісно пов'язані з об'єктом оподаткування, входить і поняття джерела податку.

У деяких випадках джерело податку може збігатися з об'єктом оподаткування (доход при розрахунку податку на доход), але в більшості випадків — це два різних поняття. Джерелом сплати основної маси податків є доходи платника. Причому якщо для фізичних осіб можна дійсно говорити про доходи, куди увійдуть заробітна плата, пенсії, доходи від підприємницької діяльності, тощо, то для юридичних осіб в основному мова йдеться про чистий доход — прибуток. Адже з загальної суми виторгу необхідно відновити засоби виробництва (матеріальні витрати) і витрати робочої сили (фонд заробітної плати), і тільки після цього залишається прибуток.

Іноді як джерело податку розглядається капітал платника податків, що вимагає додаткової аргументації. По-перше, доходи вже є елементом капіталу платника. По-друге, якщо мати на увазі майно платника, а точніше — кошти, отримані за рахунок його (суми від реалізації нерухомості, накопичені кошти), то в цьому випадку — ситуація екстраординарна, оскільки часто для сплати податку відбувається реалізація об'єкта оподаткування (продаж земельної ділянки для перерахування плати за землю) чи включаються процеси, які у результаті все одно призводять до втрати права власності на об'єкт (податкові платежі за рахунок коштів, призначених для розширення, реконструкції; позикових коштів).

Наприклад, об'єктом земельного податку є земельна ділянка, а предметом — конкретна ділянка землі. Джерелом цього податку може бути або доход, отриманий від використання цієї ділянки (чи інший доход платника податків), або кошти, виручені від продажу цієї земельної ділянки (його частини) або іншого майна. Податок може бути сплачений і з позикових коштів, однак позика погашається також за рахунок чи доходу, чи виторгу від реалізації цього майна.

Якщо податок постійно буде виплачуватися за рахунок капіталу, то зрештою капітал вичерпається, зникне можливість сплати податку взагалі, тому податок необхідно сплачувати з доходів. Лише в екстраординарних ситуаціях, коли виникає погроза існуванню виробничої бази як такої, сплата податку за рахунок капіталу обґрунтована. Так, в умовах стихійного лиха чи війни з метою збереження частини майна, що приносить доход, може бути продана частина цього майна. У противному випадку втрата може загрожувати всьому капіталу, а, виходить, і можливості одержання доходів у майбутньому.

Отже, **основним джерелом**, за рахунок якого виплачується основна маса податків, є **доход.** Існує також певний **порядок сплати податків за рахунок доходу.**

1. Спочатку оподаткований доход зменшується на майнові податки, мито й інші платежі.

2. На другому етапі перераховуються місцеві податки, витрати по сплаті яких відносяться на фінансові результати діяльності платника.

3. На третьому етапі виплачуються всі податки, що залишилися, з тих, котрі сплачуються за рахунок доходу.

Специфічні особливості має внесення страхових внесків за рахунок доходу. Головне тут полягає в тому, що вони складають частину собівартості й обчислюються за встановленими ставками фактичних витрат на оплату праці. Таким шляхом реалізуються грошові нагромадження, за допомогою яких частина чистого доходу спрямовується на різні види обов'язкового державного страхування.

Таким чином, **джерело податку — кошти платника (переважно — доход), що використовуються їм для сплати податку**. Виключними джерелами сплати податку є:

1) будь-які грошові суми, що надійшли платнику податку;

2) доходи й інші кошти, отримані платно чи безоплатно платником податку, у тому числі придбані за рахунок доходу;

3) позикові кошти і кошти цільового фінансування.

Деталізований механізм, що регулює джерела сплати податків, закріплений ст. 7 Закону України від 21 грудня 2000 року. Згідно з цією статтею джерелами самостійної оплати податкових обов'язків або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна і немайнових цінностей, випуску цінних паперів, у тому числі корпоративних прав, отримані в позику (кредит), а також з інших джерел з урахуванням особливостей, визначених цією статтею.

За рішенням платника податків оплата його податкових обов'язків або погашення податкового боргу можуть бути здійснені шляхом заліку непогашених зустрічних грошових зобов'язань певного бюджету перед таким платником податків, що виникли відповідно до норм податкового чи бюджетного законодавства або цивільно-правових угод, строк погашення яких наступив до моменту виникнення податкових обов'язків платника податків. Порядок проведення заліку визначається Міністерством фінансів України за узгодженням з центральним податковим органом.

По податках, зборам (обов'язковим платежам), які відповідно до закону справляються з об'єктів нерухомої власності, джерелом їх самостійної оплати можуть бути активи як власника таких об'єктів нерухомої власності, так і будь-якої іншої особи, на яку покладений обов'язок сплати. При цьому якщо особу, відповідальну за сплату податків або зборів (обов'язкових платежів), не виявлено, податкові процедури застосовуються безпосередньо до об'єктів такої власності.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків за рішенням органу стягнення є будь-які активи платника податків.

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків по його самостійному рішенню чи за рішенням органів стягнення:

а) майно платника податків, надане їм у заставу іншим особам, якщо така застава була належним чином зареєстрований у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна до моменту виникнення права податкової застави;

б) активи, що належать на праві власності іншим особам і знаходяться у тимчасовому розпорядженні чи користуванні платника податків;

в) майнові права інших осіб, надані платникові податків у тимчасове користування чи розпорядження, а також немайнові права інших осіб, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платникові податків без права їх відчуження;

г) кошти інших осіб, надані платникові податків у внесок (депозит) чи довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, використовувані для виплат заборгованості по основній заробітній платі за фактично відпрацьований час фізичним особам, які знаходяться у трудових відносинах з такою юридичною особою, у розмірах і порядку, установлених Кабінетом Міністрів України;

д) кошти кредитів або позик, наданих платникові податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих на користь такого платника податків;

е) майно, яке включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, що не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств. Порядок віднесення майна до цілісного майнового комплексу, що включається до складу, державного підприємства установлюється Фондом державного майна України;

є) активи, вільний обіг яких заборонений чи обмежений відповідно до законодавства. У разі, якщо підприємницька діяльність із продаваними активами підлягає ліцензуванню відповідно до закону, покупцями таких активів можуть бути тільки особи, які одержали відповідну ліцензію.

У випадку, якщо заходи для продажу активів платника податків за рішенням органу стягнення не призвели до повного погашення суми податкового боргу органом стягнення, як додаткове джерело його погашення може бути визначений продаж активів платника податків, попередньо переданих їм у тимчасове користування або розпорядження іншим особам відповідно до норм цивільно-правових договорів, у тому числі прав вимоги боргу, включаючи кошти, розміщені платником податків у внесок (депозит). У цьому разі продаж таких активів (коштів) не припиняє дію такого цивільно-правового договору до кінця строку його дії, а покупець активів (коштів) здобуває права й обов'язки платника податків по такому цивільно-правовому договору, у тому числі прав на одержання доходу по ньому, що враховується як зменшення суми податкового боргу платника податків.

У випадку відсутності у платника податків, який є філією або відособленим підрозділом юридичної особи, активів, достатніх для погашення його податкового обов'язку чи податкового боргу, додатковим джерелом погашення податкового обов'язку чи податкового боргу такого платника є активи юридичної особи, на які може бути звернене стягнення.

Якщо платник податків має податковий борг перед різними бюджетами чи державними цільовими фондами, погашення такого боргу здійснюється в порядку черговості його виникнення, а у випадку одночасного його виникнення — у рівній пропорції.

ГЛава 19. ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ

19.1. Поняття податкової звітності

Обчислення і сплата будь-якого виду податку чи збору (обов'язкового платежу) припускають здійснення належним чином обліку і розрахунку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності.

Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків (або особи, його що представляє) і податкового органу по складанню, веденню і здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті в бюджет[[75]](#footnote-75) . Податкова звітність може здійснюватися як платником податку самостійно, так і його представником або податковим агентом.

На платника податку покладається обов'язок по податковій звітності у випадку, якщо відповідним податковим законом на нього покладений обов'язок по сплаті податку. Наприклад, усі фізичні особи згідно зі ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян»[[76]](#footnote-76) зобов'язані сплачувати прибутковий податок, причому обов'язок по податковій звітності таких осіб закріплений ст. 12 цього нормативного акта, відповідно до якої громадяни, крім тих, які одержували доходи тільки за місцем основної роботи, зобов'язані до 1 березня наступного року надати в податковий орган за місцем проживання декларацію про суму сукупного доходу, отриманого як по основному, так і не по основному місцю роботи. Однак, платник податків може не надавати податковому органу податкову звітність у випадках, якщо:

1) звітність про виконання податкового обов'язку надає податковий агент;

2) платник податків входить до складу консолідованої групи платників по податках, звітність за якими надається головним підприємством.

Податкова звітність реалізується шляхом подання платником податкової документації, тобто документів, що містять відомості про обчислення і сплату податку. При цьому необхідно розрізняти податкову і фінансову звітність. Під фінансовою звітністю розуміється бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансово-господарський стан і результати діяльності господарюючого суб'єкта за звітний період. Фінансова звітність відповідно до законодавства має дві форми: баланс і звіт про фінансові результати. Здійснення фінансової звітності регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. якою затверджений Порядок надання фінансової звітності[[77]](#footnote-77) й іншими нормативними актами. Податкова звітність – це більш вузьке поняття, яке містить у собі винятково питання оподаткування. У податковій документації фіксується саме процес нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Особливістю податкової документації є те, що в її складі відсутні спеціалізовані «податкові» первинні документи, оскільки підставою для ведення податкового обліку є, як правило, первинні бухгалтерсько-облікові документи, які фіксують факт здійснення господарської операції[[78]](#footnote-78) . Виходячи з цього, інші відомості не можуть бути предметом податкової документації і податкові органи не мають права вимагати від платника податків подання відомостей, не передбачених законодавством про оподаткування, або представлення податкової документації до настання термінів звітності.

Податкова звітність подається до податкових органів за підсумками звітного періоду у встановлений законодавством строк. Терміни здійснення податкової звітності встановлюються по кожному податку окремо. Першим днем представлення податкової звітності вважається день, що слідує за днем закінчення звітного податкового періоду. У випадках, якщо останній день надання податкової звітності є вихідним чи святковим, то днем представлення звітності вважається перший робочий день, який слідує за вихідним (святковим) днем. Граничні терміни надання податкової звітності можуть бути збільшені за правилами і на підставах, передбачених податковим законодавством.

Реалізуючи обов'язок по податковій звітності платник податків надає в податкові органи наступні види податкових документів, у яких фіксується обчислення податку і визначається сума, що підлягає до сплати[[79]](#footnote-79) :

1. *Розрахунково-звітна документація* — документи, у яких фіксуються податкові розрахунки і суми податків. По кожному податку існує єдиний податковий документ, у якому платник розраховує суму податку, що підлягає сплаті, та який представляється платником податків до податкового органу у встановлений законодавством термін. Такі документи містять відомості про строки, базу оподаткування, податкові пільги, розміри податкового окладу, причому називатися вони можуть по різному: декларація, розрахунок, звіт тощо. Прикладом розрахунково-звітної документації може бути (1) декларація про прибуток підприємства, обов’язок надання якої закріплений п. 16.4 ст. 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р., а форма і порядок її складання затверджені наказом податкової адміністрації від 08.07.97 р.[[80]](#footnote-80); (2) розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, форма і порядок заповнення якої затверджені наказом Мінпраці і соціальної політики України від 18.12.2000р.[[81]](#footnote-81); (3) розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища, форма і порядок заповнення якого затверджені наказом Минекобезпеки і Державної податкової адміністрації України від 19.07.1999р.[[82]](#footnote-82); і т.д.

2. *Супутня (чи довідкова) документація* — документи, які містять довідкову інформацію, що деталізує дані для обчислення податків та розшифровує чи обґрунтовує податкові розрахунки. Така документація поділяється на:

а) документи, необхідні для обчислення податків, наприклад, звіт про результати діяльності виконавця довгострокових договорів (контрактів), форма і порядок заповнення якого затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 31.07.1997 р.[[83]](#footnote-83);

б) документи довідкового характеру, які безпосередньо не впливають на обчислення сум податків, приміром, розрахунок-повідомлення розподілу консолідованого податку між юридичною особою і філіями, форма і порядок заповнення якого затверджені наказом податкової адміністрації від 10.04.1998 р.[[84]](#footnote-84);

3. *Облікова документація* — це документи, що являють собою зведені форми податкового обліку. Так, первинні документи бухгалтерського обліку, які накопичуються і систематизуються в податковому обліку, підлягають узагальненню за певний податковий період. Після цього у згрупованому виді на підставі цих документів визначається сума податків, що підлягає внесенню у відповідні фонди. Прикладом такого виду податкової документації є Книга обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, порядок ведення якої затверджений наказом податкової адміністрації від 12.10.1999 р.[[85]](#footnote-85)

4. Податкові повідомлення — документи, які направляються податковими органами платникам та мстять відомості про терміни та суми податку, що підлягає сплаті. Відзначимо, згідно ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»[[86]](#footnote-86) сума податку, зазначена в податковому повідомленні, яка підлягає сплаті, обчислюється не самостійно платником податків, а податковим органом. Податкові повідомлення вперше в СРСР з'явилися в 1934 році, коли перемінили так звані окладні листи по сільськогосподарському податку. За своєю суттю вони є офіційним повідомленням податкових органів про необхідність внесення платником податків відповідної суми податку у визначений термін.

**19.2. Форми реалізації податкової звітності. Податкова декларація.**

Найбільш розповсюдженою формою реалізації податкової звітності є надання відомостей з метою оподаткування письмово на бланках, які видаються безкоштовно податковими органами. У спеціально передбачених законодавством випадках така інформація може представлятися в електронному виді на дискеті чи іншому носії, що допускає комп'ютерну обробку.

На практиці найчастіше податкова звітність здійснюється шляхом подачі податкової декларації. Згідно з п. 1.11 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»[[87]](#footnote-87) податковою декларацією є документ, що подається платником податків до контролюючого органу у строки і за формою, встановленими законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування і сплата податку чи збору (обов'язкового платежу). Виходячи з цього, будь-який документ, який представляється в податковий орган і призначений для нарахування та сплати обов'язкових платежів у певні фонди є декларацією незалежно від того, як такий документ називається: розрахунок, довідка, звіт тощо. Таким чином, податкова декларація має характер податкового розрахунку, відповідно до якого платник податків самостійно обчислює суму податку і несе обов'язок щодо своєчасній його сплаті.

Традиційно податкова декларація як форма податкової звітності відповідає такому порядку сплати податку, при якому обов'язок по його сплаті покладається безпосередньо на платника. Податкова декларація представляється в податковий орган за місцем обліку платника у двох примірниках, один із яких повертається платнику з позначкою посадової особи податкового органу про дату її прийняття. Підпис посадової особи повинен бути засвідчений. Податкові декларації приймаються контролюючими органами без попередньої перевірки зазначених у них даних. Форми податкових декларацій установлюються Державною податковою адміністрацією України за узгодженням з Міністерством фінансів України і Міністерством статистики України. Затверджені форми податкових декларацій носять нормативно-правовий характер, що означає обов'язковість їх дотримання як для платника податків, так і для податкових органів.

Податкові декларації подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

а) календарному місяцю – протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу чи календарному півріччю – протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

в) календарному року – протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

г) календарному року для платників податків на доходи фізичних осіб (прибуткового податку з громадян) – до 1 квітня року, наступного за звітним.

Граничні терміни подання податкової декларації можуть бути продовжені за рішенням керівника податкового органа (чи його заступника) за письмовим запитом платника податків лише у випадках, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

1. перебував за межами України;
2. знаходився у плаванні на морських судах за кордоном України у складі команди (екіпажа) таких суден;
3. знаходився в місцях позбавлення волі за вироком суду;
4. мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув’язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально;
5. був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законодавством.

Продовження граничних строків подання податкових декларацій здійснюється у випадку, якщо фізична особа – платник податків чи посадові особи юридичної особи – платника податків не мали можливості у встановлений термін виконати податкові обов'язки і скористатися податковими правами (причому власник такої юридичної особи має бути позбавлений можливості призначити інших посадових осіб для виконання цього обов'язку). Для продовження таких строків платник подає письмову заяву у довільній формі протягом 30 днів, наступних за днем закінчення вищевказаних обставин.

Встановлення форм чи методів обов'язкової податкової звітності, які передбачають подання зведеної інформації щодо окремих доходах, витрат, пільг, або інших елементах податкових баз, які раніше були відбиті у податкових деклараціях чи розрахунках з окремих податках або зборах (обов'язкових платежах), не дозволяється, якщо інше не встановлено законами з питань оподаткування.

Платник податків має право вибрати один із трьох порядків подачі податкової декларації:

а) особисто (з відміткою про дату подання на копії декларації);

б) пересиланням(датою подачі декларації буде вважатися дата відправлення рекомендованого листа);

в) у електронному вигляді, що означає: податковий орган зобов'язаний прийняти податкову звітність при дотриманні відповідних умов. Так, згідно з п. 4.4.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»[[88]](#footnote-88) податкова звітність може бути надана за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Форми обов'язкової податкової звітності (податкові декларації або податкові розрахунки), встановлені податковим органом, повинні відповідати нормам і змісту певного податку або збору. Платник податків має право подати податковий звіт за іншою формою у випадках, якщо він вважає, що форма податкової звітності, яка встановлена податковим органом, збільшує або зменшує суму податку усупереч нормам закону по цьому обов'язковому платежу. Такий звіт за іншою формою подається разом з поясненням мотивів його складання.

Податковий орган зобов'язаний прийняти декларацію, при цьому факт прийняття цього документа засвідчується поміткою на копії декларації. Цей момент є особливо важливим, оскільки виконання обов'язку щодо податкової звітності має чітко визначені часові межі, і тому податкова декларація повинна бути подана платником у встановлений законодавством строк.

Податкова декларація містить у собі наступні обов'язкові відомості:

1) ідентифікаційний код платника податку;

2) повне найменування платника податку, відомості про його місцезнаходження або місце проживання;

3) період, за який подається декларація, чи дата, за станом на який подається декларація;

4) дату представлення податковому органу податкової декларації;

5) розмір бази оподаткування;

6) суму і розмір витрат і пільг;

7) суму, що не оподатковується податком;

8) ставку оподаткування;

9) суму податку, що підлягає сплаті.

Декларація підписується платником податків або його представником у межах його повноважень.

Податкова декларація подається платником податків щодо кожного податку окремо за місцем його обліку у встановлений строк. Наприклад, обов’язок подання декларації по податку на додану вартість закріплений у п. 7.7.2 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» у ред. від 30.05.1997р. Форма і порядок заповнення цього документу затверджені наказом ДПАУ від 30.05.1997р.[[89]](#footnote-89), Декларація по ПДВ (як повна, так і скорочена) складається з вступної частини і чотирьох розділів, причому платник заповнює тільки вступну частину і перші три розділи, а четвертий розділ заповнюється податковим інспектором винятково в оригіналі податкової декларації, який залишається у податковому органі. При представленні декларації по ПДВ до податкового органу платник також зобов'язаний надати всі необхідні додатки (довідки) до неї, приміром, розрахунок експортного відшкодування, розрахунок коректування сум ПДВ тощо.

Подання Розрахункової відомості про нарахування і перерахування страхових внесків у Фонд загальнообов'язкового державного страхування України на випадок безробіття регулюється п. 6.7 Інструкції про порядок обчислення та сплати внесків на загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття й обліку їх надходження у Фонд загальнообов'язкового державного страхування України на випадок безробіття, що затверджена наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18.12.2000 р.[[90]](#footnote-90) Такий розрахунок складається з чотирьох розділів, у яких фіксуються суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників за звітний період, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інші виплати, закріплені Законом України «Про оплату праці» і які підлягають оподаткуванню.

Згідно з Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян»[[91]](#footnote-91) громадяни, крім тих, які одержували, доходи тільки за місцем основної роботи, зобов'язані до 1 березня наступного року подати до податкового органу за місцем проживання декларацію про суму сукупного доходу, отриманого як за основним, так і не за основним місцем роботи. Форма і порядок її заповнення затверджена Інструкцією Державної податкової адміністрації України від 21.04.1993р.[[92]](#footnote-92). Така декларація складається з чотирьох розділів:

— розділ 1 декларації містить відомості про усі види доходів, отриманих протягом звітного календарного року, про суми витрат, безпосередньо пов'язаних з їх одержанням, а також суми утриманого прибуткового податку за місцем одержання доходу чи сплаченого авансом за розрахунками податкових органів. Відомості щодо отриманих доходів записуються у відповідну таблицю цього розділу декларації залежно від їх виду і місця одержання;

— розділ 2 декларації містить відомості про суми додаткових зменшень (пільг), на виключення яких із сукупного оподаткованого доходу має право особа, що подає декларацію. Право на проведення певних зменшень сукупного оподаткованого доходу (право на пільгу) повинне бути підтверджено відповідними документами;

— у розділі 3 декларації вказуються відомості про фактичний річний сукупний дохід, що підлягає оподаткуванню (з якого провадиться обчислення прибуткового податку), а також повідомляється про суму доходу, яку передбачає одержати платник податку в наступному році (оціночний доход);

— у розділі 4 декларації вказуються відомості про власність і земельні ділянки, які є об'єктами оподаткування іншими податками (податок із власників транспортних засобів, плата за землю).

Платник податків не несе обов'язку щодо подання податкової декларації, якщо обов'язок по обчисленню і сплаті податків або зборів покладається на податковий орган, податкового агента або податкового представника.

У випадку, якщо платник податків після подання податкової декларації за минулі звітні періоди до податкового органу самостійно знайшов будь-яку помилку чи описку, що могло уплинути або вплинуло на визначення суми податку як убік завищення, так і заниження, то він має право подати нову податкову декларацію з виправленими показниками разом із заявою про це. Дата представлення нової (уточненої) податкової декларації має бути належним чином зафіксована, оскільки цей момент визначає механізм застосування певних санкцій. Виявлення невідповідності відомостей, які зазначені у декларації, у ході податкової перевірки позбавляє платника податків права на подання уточненої (виправленої) декларації.

Виходячи з вищевикладеного, податковою декларацією вважається документ податкової звітності, який подається платником податків у формі заяви, з визначенням у ньому відомостей про отримані ним за звітний період доходи і понесені витрати, майно, що знаходиться у його власності (має, має бути оподатковано), і інших відомостей, визначених податковим законодавством[[93]](#footnote-93).

Розрізняють дві форми податкових декларацій.

 1. *Майнова декларація* – відомості, надані фізичною особою про перелік майна, що знаходиться у його власності (у тому числі і коштів), чи майна, яке може служити джерелом доходів, які формують об'єкти оподаткування.

 2. *Спеціальна декларація* – відомості, надані фізичною особою за вимогою податкового органу, які складені за установленою формою, та містять інформацію про джерела і розміри коштів, витрачених на придбання певного майна[[94]](#footnote-94).

Несвоєчасне подання податкової декларації до податкового органу тягне застосування фінансових санкцій, а саме: накладення штрафу у розмірі 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян за кожне непредставлення або затримку, і, як доповнення до цього, накладення штрафу у розмірі 10 % суми податку за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більш 50 % від суми нарахованого податку і не менше 10 неоподаткованих податком доходів громадян. Окрім того, у разі неподання чи несвоєчасного подання податкової декларації платником, з першого робочого дня, наступного за граничним строком її подачі, у податкового органа виникає право на податкову заставу, і податковий орган самостійно нараховує суму податку, що має бути сплачена.

 ГЛАВА 20

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

20.1. Поняття податкового обов'язку

Поняття податкового обов'язку є однією з центральних категорій податкового права. У цій главі буде розглянута природа виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку як сукупності обов'язків платника податків. У деяких виданнях і законодавчих актах1 використовується термін «податкове зобов'язання», під яким розуміється обов'язок по сплаті податку. Представляється не зовсім точним застосування терміну «зобов'язання» у відносинах, регульованих імперативними нормами. Зобов'язання характерне для договірних відносин, що використовують диспозитивні методи, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються на принципах влади і підпорядкування, регулюються шляхом владних розпоряджень з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було би використання терміну «податковий обов'язок» як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, зв'язаних зі сплатою податків і зборів.

Зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Державне керування в сфері фінансів вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, а точніше — вимозі органів, які здійснюють фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин в області фінансової діяльності держави орієнтовано на однобічні владні розпорядження державних органів щодо суб'єктів, що беруть участь у сфері фінансової діяльності держави. Владність розпоряджень державних органів складається насамперед у тому, що вони приймають рішення, обов'язкові для іншої сторони правовідносин, і ці рішення приймаються в межах повноважень, що делеговані органу саме державою.

Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права. Юридична нерівність як риса податково-правового регулювання базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається в змісті і структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших. Держава чи уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні розпорядження, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, що залежить від компетенції владної сторони правовідносини.

Податкові правовідносини регулюють систему відносин між суб'єктами. Особливості таких відносин визначаються державним примусом, специфічними санкціями. Так, при порушенні платником податкового обов'язку податковий орган має право — обов'язок застосовувати визначені санкції. Невиконання цього з боку податкового органа є невиконанням функцій, якими такі органи наділені державою. Таке застосування державного примусу фактично виступає як право — обов'язок компетентного органу. Інша сторона податкових правовідносин у випадку правопорушення характеризується обов'язком випробувати примусовий захід, хоча це може доповнюватися низкою прав і обов'язків, що випливають з безумовного обов'язку сплати податку і залежать від неї.

Обов'язки суб'єктів у податкових правовідносинах виступають як стабільні, котрі закріплюються насамперед у нормативному фінансово-правовому акті. Навіть тоді, коли обов'язок суб'єктів встановлюється актами індивідуального регулювання, його зміст виступає як деталізація вимог, що містяться в нормативних актах. До особливостей обов'язків, що випливають з податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Іншими словами, сам обов'язок підлеглого суб'єкта складає найчастіше систему обов'язків. Так, податковий обов'язок платника реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок податкової звітності.

Реалізація податкового обов'язку регулюється податковими правовідносинами пасивного типу значно менше, ніж правовідносинами активного типу. Обов'язку суб'єктів у відносинах подібного типу складаються насамперед у тому, щоб не перешкоджати компетентним органам у здійсненні їхніх прав. Активні дії в регулятивних податкових правовідносинах пасивного типу властиві державі й уповноваженим нею органам при встановленні податків і зборів. Фактично повною мірою це не права, оскільки податковий орган зобов'язаний їх реалізовувати при визначених обставинах. Так, податкові інспекції зобов'язані здійснювати податкові перевірки, але коли, у якому обсязі — вони вирішують самостійно.

Практично скрізь податковий обов'язок ототожнюють з обов'язком по сплаті податку. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому змісті. Однак **податковий обов'язок у широкому змісті** включає:

1) обов'язок по веденню податкового обліку;

2) обов'язок по сплаті податків і зборів;

3) обов'язок по податковій звітності.

Податковий обов'язок у широкому змісті може бути диференційована і по видових обов'язках платника податків, що виникають по кожному податку чи збору. Сукупність подібних окремих обов'язків і буде складати комплекс податкових обов'язків платника податків чи податковий обов'язок у широкому змісті.

20.2. Виникнення, зміна
 і припинення податкового обов'язку

Обов'язок по сплаті податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється при наявності підстав, установлених податковим законодавством. Важливо враховувати, що в податкових правовідносинах діє розширювальний принцип, принцип дозволеного поводження, тобто охоплюючий сукупність дій, прямо запропонованих законодавчими актами про оподатковування. У той же час подібне положення закріплює і визначені гарантії, установлюючи рамки для контролюючих органів: підстави виникнення, зміни і припинення обов'язків платника податків як об'єкта контролю повинні бути встановлені тільки податковими законами.

Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин із приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, зв'язують обов'язок їхньої сплати з настанням обставин, передбачених законами і підзаконними актами. Як такі основи, зокрема, може бути наявність об'єкта обкладання при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносини у відношенні окремого суб'єкта. С.Д. Ципкін на підставі цього робить висновок, що для виникнення ряду податкових правовідносин потрібно наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів1. У такий спосіб формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно зазначений у гіпотезі фінансово-правової норми. Тому, мабуть, недостатньо виділяти як підставу виникнення податкових правовідносин, що випливають винятково з закону.

Виникнення податкових правовідносин пов'язується з виникненням податкового обов'язку. Податковим обов'язком виступає безпосередній і першочерговий обов'язок платника податку по сплаті чи податку збору при наявності визначених обставин. Цими обставинами виступають наступні. По-перше, можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, обумовленого відповідно до чинного законодавства. По-друге, наявність у платника податку об'єкта оподатковування або здійснення їм діяльності, пов'язаної зі сплатою податку чи збору. По-третє, наявність правового-нормативно-правового (насамперед законодавчого) регулювання всіх елементів податкового механізму.

Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, але і чітко визначається конкретними термінами, на протязі яких він повинен бути виконаний. При цьому важливо мати на увазі, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст всіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У даній ситуації необхідні визначені додаткові гарантії, що виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку.Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений термін при наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає з кожного виду податку окремо.

Існує чотири **підстави припинення податкового обов'язку**.

**1.** Належне виконання податкового обов'язку.

**2.** Ліквідація юридичної особи –платника податку.

**3.** Смерть оголошення чи громадянина померлим.

**4.** Втрата особою ознак, що визначають його як платника податків.

Припинення податкового обов'язку сплатою податку платником податків відображає загальне положення теорії права про те, що будь-який обов'язок припиняється належним виконанням. Три інших підстави припинення податкового обов'язку фактично зв'язані з відсутністю особи, зобов'язаного сплачувати податки і збори (смерть фізичної особи, ліквідація юридичної особи).

У деяких випадках як підстави припинення податкового обов'язку розглядається скасування податку. Однак навряд чи тут зовсім однозначна ситуація. Дійсно, обов'язок по сплаті податку припиняється, але тільки у відношенні періоду, що випливає за скасуванням податку, а не у відношенні минулого періоду. Але адже в кінцевому рахунку й обов'язку по сплаті податку з моменту його скасування не існує.

У встановлених законодавством випадках припинення податкового обов'язку може здійснюватися шляхом взаємозаліків з бюджетом шляхом напрямку сум переплат з одного податку в рахунок погашення недоїмки по іншому чи майбутніх платежів по цьому ж податку. Проведення подібних заліків може здійснюватися трьома способами.

1. Загальним порядком: переплачена сума зараховується без заяви платника в погашення недоїмки по його інших платежах. Податки в цьому випадку сплачуються за допомогою податкових органів без участі платників податків, а про зроблений залік податкові органи зобов'язані сповістити платника податків після його здійснення.

2. Спеціальним порядком: податковий залік установлюється визначеними законодавчими актами й інструкціями для конкретних податків.

3. Особливим порядком: податковий облік встановлюється у відношенні окремих груп підприємств і носить тимчасовий характер1.

20.3. Виконання податкового обов'язку

Виконання податкового обов'язку в широкому змісті припускає реалізацію всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язку з обліку, сплаті та звітності). У вузькому змісті виконання податкового обов'язку означає своєчасну і повну сплату податків. Однак сплата податку опосередковується також діями по обліку, обчисленню податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, що складають податковий обов'язок у широкому змісті слова. Переважно виконання податкового обов'язку розглядається саме як сплата податку.

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата платником податків сум податку у встановлений термін. Сплата податку здійснюється платником податків безпосередньо, а у випадках, передбачених законодавчими актами, — податковим агентом чи податковим представником.

Платник податків самостійно обчислює суму податку, що підлягає сплаті, і перераховує її в термін і в порядку, встановленому законодавчими актами. Забороняється виконання податкового зобов'язання платника податків третіми особами. Порушення цієї заборони не звільняє платника податків від виконання податкового обов'язку.

Найбільш розповсюдженим моментом припинення обов'язку по сплаті податку є належне виконання цього обов'язку. Цей момент визначається різними способами, у залежності від форми розрахунків і особливостей перерахування сум податків до бюджетів. Обов'язок по сплаті податку вважається виконаним:

1) при сплаті податку в безготівковому порядку – з моменту пред'явлення платником у банк доручення на сплату відповідного податку за умови наявності коштів на рахунку платника, достатніх для сплати податку, і оформлення доручення належним чином;

2) при сплаті податку наявними коштами – з моменту внесення відповідної суми в банк чи відділення зв'язку.

У випадку виконання обов'язку по сплаті податковим агентом обов'язок платника податків припиняється з моменту утримання сум податку податковим агентом. При цьому необхідно враховувати, що податок утримується до надходження коштів у розпорядження платника і платник податків фактично не може вплинути на виконання свого податкового обов'язку власними діями.

20.4. Податковий борг

Виконання податкового обов'язку може бути зв'язано і з виникненням податкового боргу, як суми податку, що підлягає до сплати, що платник не може внести у відповідні фонди в необхідний момент часу. Закон України від 21 грудня 2000 року не тільки визначив поняття податкового боргу, але й закріпив особливості погашення податкового боргу і сум податку в цілому (статті 11-13, 18). При цьому законодавець виділив кілька варіантів подібної процедури.

20.4.1. Погашення податкового боргу платником податків, що знаходиться в державній чи комунальній власності

Якщо платник податків, що знаходиться в державній чи комунальній власності, не погашає суму податкового боргу в терміни, податковий орган здійснює заходи для продажу активів такого платника податків, що не входять до складу цілісного майнового комплексу, що забезпечує здійснення основної діяльності платника податків. При недостатності цієї суми податковий орган зобов'язаний звернутися в орган виконавчої влади, що здійснює керування таким платником податків, із пропозицією про ухвалення рішення про продаж частини акцій корпоратизованого підприємства за кошти чи під зобов'язання по погашенню його податкового боргу протягом поточного бюджетного року. Інформація зазначеного органа управління про прийняття чи відхилення запропонованого рішення повинна бути надана податковому органу протягом тридцяти календарних днів з дня звернення. Організація такого продажу здійснюється за правилами та у терміни, встановлені законодавством з питань приватизації. У випадку якщо зазначений орган не прийме рішення про продаж частини акцій для погашення податкового боргу в зазначені дійсним пунктом терміни, податковий орган зобов'язаний у місячний термін із дня одержання такого відмовлення чи після закінчення встановленого для надання відповіді терміну звернутися в арбітражний суд із заявою про визнання такого платника податків банкрутом.

У тих випадках, коли боржником є платник, що не підлягає приватизації, податковий орган здійснює заходи для продажу його активів, що не входять до складу цілісного майнового комплексу, що забезпечує здійснення його основної діяльності. Якщо сума коштів, отриманих від такого продажу, не покриває суму податкового боргу такого платника податків і витрат, пов'язаних з організацією і проведенням публічних торгів, податковий орган зобов'язаний звернутися в орган виконавчої влади, до сфери управління якого відноситься такий платник податків, із поданням про ухвалення рішення про:

— надання відповідної компенсації бюджету, у який повинна зараховуватися сума податкового боргу такого платника податків, за рахунок коштів, призначених для утримання такого органа виконавчої влади, до сфери управління якого відноситься платник податків;

— реорганізацію такого платника податків;

— ліквідацію такого платника податків і списанні податкового боргу;

— визнання такого платника податків банкрутом у порядку, установленому Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника чи визнанні його банкрутом».

Відповідь про прийняття одного з зазначених рішень повинна бути надана податковому органу протягом тридцяти календарних днів із дня звернення. У випадку якщо податковий орган не одержує зазначену відповідь у визначений дійсним пунктом термін чи одержує незадовільну відповідь, податковий орган зобов'язаний звернутися в арбітражний суд із заявою про визнання такого платника податків банкрутом.

20.4.2. Погашення податкового боргу у випадку ліквідації платника податків

При прийнятті власником чи уповноваженим ним органом рішення про ліквідацію платника податків у відповідності до ст. 12 Закону України від 21 грудня 2000 року активи цього платника податків використовуються в черговості, визначеної законодавством України.

При цьому з метою оподаткування ліквідацією платника податків чи його філії, чи відділення іншого відособленого підрозділу є ліквідація платника податків як юридичної чи особи призупинення реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності, а також ліквідація філії, відділення, відособленого підрозділу платника податків, унаслідок якої відбувається закриття їхніх чи рахунків утрата їхнього статусу як платника податків відповідно до законодавства.

Якщо при ліквідації платника податків чи скасування реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності частина його податкових обов'язків чи податкового боргу залишається непогашеною у зв'язку з недостатністю його активів, то така частина погашається за рахунок активів засновників чи учасників такого підприємства.

Особою, відповідальною за погашення податкових обов'язків чи податкового боргу платника податків, є:

а) щодо ліквідованого платника податків –ліквідаційна комісія чи інший орган, що проводить ліквідацію відповідно до законодавства;

б) щодо ліквідованих філій, відділень, інших відособлених підрозділів платника податків — такий платник податків;

в) щодо фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності — така фізична особа;

г) щодо кооперативів, кредитних союзів, суспільств співвласників чи житла інших колективних господарств — їхні члени (пайовики) солідарно;

д) щодо інвестиційних фондів — інвестиційна компанія, що здійснює управління таким інвестиційним фондом.

Погашення податкових чи обов'язків податкового боргу ліквідованого платника податків здійснюється в терміни, передбачені для списання безнадійного податкового боргу.

У випадку ліквідації філії, відділення чи іншого відособленого підрозділу юридичної особи це відбувається за рахунок юридичної особи, незалежно від того, чи є вона платником податку, збору (обов'язкового платежу), щодо якого виник податковий обов'язок чи податковий борг таких філії, відділень, інших відособлених підроздів.

В інших випадках податкові обов'язки чи податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Рівною мірою це відноситься до фізичної особи — платникові податків, що умерли чи визнаному судом безвісно відсутнім або померлої чи недієздатним, за винятком випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу придбання таких прав.

Якщо ліквідований платник податків має суми зайво сплачених чи невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету, такі суми, підлягають заліку в рахунок його податкових обов'язків чи податкового боргу перед таким бюджетом. У випадку якщо сума зайво сплачених чи невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) з відповідного бюджету перевищує суму податкових чи обов'язків податкового боргу перед таким бюджетом, сума перевищення використовується для погашення податкової заборгованості чи податкового боргу перед іншими бюджетами, а при відсутності такої заборгованості (боргу) — спрямовується в розпорядження такого платника податків.

20.4.3. Погашення податкового боргу
при реорганізації платника податків

Реорганізацією платника податків з метою оподатковування є зміна його правового статусу, що передбачає кожне з наступних дій чи їх поєднання:

а) зміна назви платника податків, а для господарчих товариств — зміна організаційно-правового статусу підприємства, що спричиняє зміну їх ідентифікаційних чи податкових номерів;

б) злиття платника податків, а саме передачу його активів у статутні фонди інших платників податків, у результаті якої відбувається ліквідація юридичного статусу платника податків, що зливається з іншими;

в) розділ платника податків на частки осіб, а саме розподіл його активів між статутними фондами знову створених юридичних чи осіб фізичними особами, у результаті якого відбувається ліквідація юридичного статусу поділюваного платника податків;

г) виділення з платника податків інших платників податків, а саме передачу частини активів платника податків, який підлягає реорганізації, у статутні фонди інших платників податків в обмін на їхні корпоративні права, у результаті якої не відбувається ліквідації реорганізованого платника податків;

д) реєстрацію фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності без скасування його попередньої реєстрації як іншого суб'єкта підприємницької діяльності чи з таким скасуванням.

У випадку якщо власник платника податків чи уповноважений ним орган приймає рішення про реорганізацію такого платника податків, його податкова заборгованість чи податковий борг підлягає врегулюванню в наступному порядку:

якщо реорганізація здійснюється шляхом зміни назви, організаційно-правового статусу чи місця реєстрації платника податків, такий платник податків після реорганізації здобуває усі права й обов'язки по погашенню податкових обов'язків чи податкового боргу, що виникли до його реорганізації;

якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох чи більшої кількості платників податків в одного платника податків з ліквідацією платників податків, що об'єдналися, такий об'єднаний платник податків здобуває усі права й обов'язки по погашенню податкових обов'язків чи податкового боргу всіх платників податку, що об'єдналися;

якщо реорганізація здійснюється шляхом розділу платника податків на дві чи більш осіб з ліквідацією такого платника податків, усі платники податків, що виникнуть після такої реорганізації, здобувають усі права й обов'язки по погашенню чи податку податкового боргу, що виникли до такої реорганізації.

Зазначені зобов'язання чи борг розподіляються між знову створеними платниками податків пропорційно часткам балансової вартості активів, отриманих ними в процесі реорганізації відповідно до розподільного балансу. У випадку якщо одна чи більше зі знов створених осіб не є платниками податків, стосовно яких виникли податкові обов'язки чи борг реорганізованого платника податків, зазначені податкові обов'язки чи борг цілком розподіляються між особами, які є платниками таких податків, пропорційно часткам отриманих ними активів, без обліку активів, наданих особам, які не є платниками таких податків.

Реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника податків чи внесення частини активів платника податків у статутний фонд іншого платника податків без ліквідації платника податків, який реорганізується, не спричиняє розподілу податкових обов'язків чи податкового боргу між таким платником податків і особами, створеними в процесі його реорганізації. Рішення про застосування солідарної чи розподільної податкової відповідальності може бути прийнято податковим органом у випадку, якщо активи реорганізованого платника податків знаходяться в податковій заставі на момент ухвалення рішення про таку реорганізацію.

Реорганізація платника податків не змінює термінів погашення податкових обов'язків чи податкового боргу платниками податків, створеними в результаті такої реорганізації.

Якщо платник податків, який підлягяє реорганізації, має суми зайво сплачених чи невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів), такі суми підлягають заліку в рахунок його непогашених податкових обов'язків чи податкового боргу з інших податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначена сума розподіляється між бюджетами і державними цільовими фондами пропорційно загальним сумам податкової заборгованості чи податкового боргу такого платника податків.

У випадку якщо сума зайво сплачених чи невідшкодованих податків, зборів (обов'язкових платежів) платника податків перевищує суму податкових обов'язків чи податкового боргу по інших податках, зборам (обов'язковим платежам), сума перевищення надається в розпорядження правонаступників такого платника податків пропорційно їх частці в активах, що розподіляються, відповідно до розподільного балансу чи передатному акту.

20.4.4. Списання і розстрочка податкового боргу

Списанню з платників податків підлягає податковий борг (крім пені і штрафних санкцій), який виник за станом на 31 грудня 1999 року і не сплачений на 20 лютого 2001 року (день вступу в силу ст. 48 Закону України від 21 грудня 2000 року).

Податковий борг, що виник у період з 1 січня 2000 року до 1 січня 2001 року і не сплачений на 20 лютого 2001 року, може бути за бажанням платника податків розстрочений на наступних умовах:

а) розстрочка податкового боргу надається на термін, що не перевищує 60 календарних місяців від місяця виникнення податкового боргу, включаючи цей місяць. У випадку існування консолідованого податкового боргу термін розстрочки відраховується від місяця виникнення першої складової такого консолідованого боргу;

б) основна сума податкового боргу (без пені і штрафних санкцій) підлягає сплаті рівними частками в терміни, встановлені для квартального податкового періоду, з відстрочкою першого платежу на термін, який визначається платником податків, але не може бути більше двох квартальних податкових періодів, після квартального періоду, у якому був укладений договір при розстрочці;

в) розстрочка податкового боргу надається під відсотки, розраховані за період, що починається від місяця укладання договору про розстрочку і закінчується місяцем погашення розстроченого податкового боргу, виходячи з дисконтної ставки Національного банку України, що діє на момент сплати чергового квартального платежу. Зазначені відсотки нараховуються платником податків, але не сплачуються.

г) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

Керівник податкового органу (його заступник) зобов'язаний прийняти рішення про дострокове розірвання договору про розстрочку, що тягне за собою обов'язок платника податків сплатити невнесену суму розстроченого податкового боргу, а також відсотків, нарахованих на таку розстрочену суму податкового боргу, у випадку якщо платник податків, що уклав договір про розстрочку, до закінчення дії такого договору:

накопичує новий податковий борг чи несплачує чергову частку реструктуризованого податкового боргу протягом двох податкових періодів, наступних за податковим періодом виникнення такого нового податкового боргу, чи податковим періодом, за який сплачується чергова частка реструктуризованого податкового боргу;

ліквідується;

виїжджає за кордон на постійне місце проживання (якщо платник податків є фізичною особою);

визнається неплатоспроможним по зобов'язаннях, відмінним від податкових.

Податковий орган не може відмовити платникові податків в укладенні договору про розстрочку його податкового боргу на умовах, визначених цим пунктом, якщо письмове звернення такого платника податків буде надіслано податковому органу протягом 60 календарних днів із дня вступу в силу цієї статті.

Податковий борг, що виник у період з 1 січня 2001 року до 1 квітня 2001 року, підлягає сплаті в січні — квітні 2001 року у відповідності з термінами сплати податкового обов'язку.

У випадку якщо платники податків самостійно виявляють податкові обов'язки, що виникли в податкових періодах, що передують податковому періоду, на який припадає вступ у силу цієї статті, і здійснюють їх декларування протягом 60 календарних днів із дня вступу в силу цієї статті, податкові обов'язки (включаючи пеню) підлягають списанню чи розстрочці в порядку, визначеному цією статтею, у залежності від часу їхнього виникнення.

При частковому погашенні податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку. Платіжні документи, що не містять окремо виділену суму податкового боргу і суму пені, не приймаються до виконання. Підлягає списанню безнадійний податковий борг, у тому числі пеня, нарахована на такий податковий борг, а також штрафні санкції.

Під терміном «безнадійний» варто розуміти:

а) податковий борг платника податків, визнаного у встановленому порядку банкрутом, вимоги по який не були задоволені в зв'язку з недостатністю активів банкрута;

б) податковий борг фізичної особи, яка:

визнана в судовому порядку безвісно відсутньою чи померлою, у випадку недостатності майна, на яке може бути спрямоване стягнення відповідно до законодавства;

більш 720 днів знаходиться в розшуку;

в) податковий борг юридичних і фізичних осіб, щодо якого минув термін позовної давнини;

г) податковий борг юридичних чи фізичних осіб, який виник внаслідок обставин нездоланної сили (форс-мажорних обставин);

д) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

У випадку якщо фізична особа, що визнається в судовому порядку безвісно відсутньою чи померлою, чи з'являється фізична особа, що знаходилась в розшуку більш 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню і стягненню в загальному порядку, без дотримання термінів задавнення позову.

У відповідності до ст. 18 Закону України від 21 грудня 2000 року на податкові органи покладається обов'язок здійснювати щоквартальне списання безнадійного податкового боргу.

20.5. Терміни давнини

Законом України від 21 грудня 2000 року закріплені терміни виконання податкового обов'язку, критерії термінів давнини. Цьому присвячена ст. 5 зазначеного закону. На підставі неї податковий орган має право самостійно визначати суму податкового обов'язку платника податків не пізніше скінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного терміну представлення податкової декларації, а у випадку, якщо така податкова декларація була надана пізніше,— за день її фактичного представлення. Якщо протягом зазначеного терміну податковий орган не визначає суму податку, платник податків вважається вільним від такого податкового обов'язку, а суперечка щодо такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному чи судовому порядку.

Податковий обов'язок може бути нарахованим або провадження у справі про стягнення такого податку може бути почате без дотримання терміну давнини у випадку якщо:

а) податкова декларація за період, коли виник податковий обов'язок, не була представлена;

б) судом установлене здійснення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо навмисного відхилення від сплати зазначеного податкового обов'язку.

Відлік терміну давнини припиняється на будь-який період, протягом якого платник податків перебуває за межами України, якщо такий період є безупинним і дорівнює чи більше 180 днів.

У випадку якщо податковий обов'язок був нарахований податковим органом до закінчення терміну давнини, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою самостійно погасити податковий обов'язок, може бути стягнений протягом наступних 1095, календарних днів із дня узгодження податкового обов'язку. Якщо платіж стягується за рішенням суду (арбітражного суду), терміни стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або до визнання боргу безнадійним.

Заяви на повернення зайво сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) або на їх відшкодування у випадках, передбачених податковими законами, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, наступного за днем здійснення такої переплати чи одержання права на таке відшкодування.

Граничні терміни для представлення податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення зайво сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) підлягають подовженню керівником податкового органу (його заступником) на підставі письмового запиту платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених термінів:

— перебував за межами України;

— знаходився в плаванні на морських судах за кордоном України в складі команди (екіпажа) таких судів;

— знаходився в місцях позбавлення волі за рішенням суду;

— мав обмежену волю пересування в зв'язку з позбавленням волі чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин нездоланної сили, підтверджених документально;

— був визнаний за рішенням суду без звістки зниклим або знаходився в розшуку у випадках, передбачених законодавством.

**ГЛАВА 21**

 ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ
 ОБОВ'ЯЗКУ ПО СПЛАТІ
 ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

21.1. Гарантії забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів

Особливості правового регулювання податкових відносин, імперативні методи, що визначають відносини влади і підпорядкування в податковому праві, припускають установлення чіткого механізму забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків.

Забезпечення виконання податкового обов'язку характеризується низкою принципових особливостей.

1. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований *винятково на сплату податків і зборів*. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок по веденню податкового обліку, сплаті податків і зборів, поданні податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів.

2. У системі гарантій, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів, *виняткове місце приділяється уповноваженій стороні* — *державі* як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави належного і безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною – платником податків.

3. Виконання обов'язків по сплаті податків і зборів *забезпечується саме додатковими гарантіями* податкових органів, що примушують платника податків до виконання податкового обов'язку повною мірою й у встановлений термін.

4. Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів *можливо за рахунок коштів і майна платника податків*.

5. Способи, що забезпечують сплату податків і зборів, *містять у собі як суми безпосередньо податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів* від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Таким чином, підставами застосування способів забезпечення податкового обов'язку є:

1) порушення платником податків термінів представлення податкової звітності

2) невиконання платником податків обов'язку безпосередньо по сплаті податків і зборів;

3) здійснення податкової перевірки в зв'язку з припиненням діяльності платника податків.

Способами забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів є:

1. Податкова застава.

2. Податкова порука.

3. Пеня.

4. Адміністративний арешт активів платника податків.

21.2. Способи забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів

21.2.1. Податкова застава

У випадку зміни термінів виконання обов'язків по сплаті податків і зборів цей обов'язок може бути забезпечений податковою заставою.

Цивільний кодекс передбачає наступні способи забезпечення виконання зобов'язань: неустойка (штраф, пеня), застава, порука, завдаток, гарантія. Цивільно-правовий інструментарій використовується законодавцем для регулювання відносин по забезпеченню виконання податкового обов'язку. Однак, у податковому праві вказані цивільно-правові механізми набувають якісно іншого, публічно-правового змісту.

Податкова застава – один з найбільш ефективних способів забезпечення виконання обов'язку, тому що в даному випадку обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, що, у свою чергу, негативно позначається на здійсненні подальшої фінансово-господарської діяльності платника податків. Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”[[95]](#footnote-95)1 (п.8.1.) установлено, що з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються в податкову заставу. Право податкової застави виникає відповідно до закону і не вимагає письмового оформлення.

Підставами виникнення податкової застави є:

– неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації;

– порушення терміну сплати суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації;

– порушення терміну сплати суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом.

Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, що перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови терміну дії такої застави більш десяти днів.

З метою захисту інтересів кредиторів платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, зобов'язаний письмово повідомити наступних кредиторів про податкову заставу та про характер і розмір забезпечених цією заставою зобов'язань, а також відшкодувати збитки кредиторів, що можуть виникнути у випадку неподання зазначеного повідомлення.

Закон “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” (п.8.6. ст.8) визначає процедуру узгодження проведення операцій з активами платника податків, що перебувають у податковій заставі. Для своєчасного узгодження операцій з активами платника податків керівник податкового органу призначає з числа службових осіб такого органу податкового керуючого. Повноваження податкового керуючого закріплені в Положенні про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 02.08.2001 р. № 312[[96]](#footnote-96)

Податкова застава є *тимчасовою* примусовою мірою, спрямованою на забезпечення належного виконання податкового обов'язку по сплаті податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів. Пунктом 8.7. Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” передбачені підстави припинення податкової застави.

Механізм використання податкової застави як способу забезпечення податкового обов'язку органами податкової служби деталізований у Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 28.08.2001 р. № 338[[97]](#footnote-97) .

21.2.2. Податкова порука

Специфічним способом забезпечення виконання податкового обов'язку є податкова порука.

Порука як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку може бути використана у випадках, передбачених податковим законодавством. Податкова порука, як і податкова застава є, так би мовити, запозиченим, трансформованим цивільно-правовим механізмом. У відповідності зі статтями 191-194 ЦК України, що регулюють порядок складання і виконання договору поруки, за цим договором поручитель зобов'язується перед кредитором іншої особи нести відповідати за виконання нею свого зобов'язання в повному обсязі або в частині. У разі невипадку невиконання зобов'язання боржник і поручитель відповідають перед кредитором як солідарні боржники, якщо інше не встановлено договором поруки.

Даний спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку тісно пов'язаний із податковою заставою, про що свідчить закріплення механізму податкової поруки в п.8.8. ст.8 “Податкова застава” Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”.

Податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у випадку якщо банк-резидент поручається за нього.

Сторони договору податкового поручительства – банк-поручитель і податковий орган. За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків по погашенню його податкового зобов'язання або податкового боргу у встановлений термін та за процедурою, визначені Законом “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”. У випадку невиконання платником податків обов'язків по погашенню податкового зобов'язання чи податкового боргу банк-поручитель приймає на себе відповідальність за таке погашення у такому ж обсязі, як і платник податків.

Договір податкового поручительства набирає сили після його повідомчої реєстрації у податковому органі за місцезнаходження (місцем податкової реєстрації) платника податків, яка здійснюється на підставі надання податковому органу нотаріально засвідченого договору поруки. З дня видачі довідки про реєстрацію договору податкової поруки органом державної податкової служби банк-поручитель набуває усіх прав і обов'язків платника податків щодо строків погашення узгодженого податкового зобов'язання такого платника податків чи його податкового боргу, а також по оскарженню дій податкового органу.

21.2.3. Пеня

Цивільним законодавством пеня визначається як форма неустойки. Стосовно виконання податкового обов'язку пеня розглядається як грошова сума, яку платник податків повинен сплатити в бюджет у зв’язку з порушенням термінів сплати належних сум податків чи зборів. У п.1.4. Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” пеня визначається як плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв’язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов’язання.

Порядок нарахування пені регулюється статтею 16 Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”. Пеня нараховується на суму податкового боргу після закінчення встановлених термінів погашення погодженого податкового зобов'язання.

Законодавець визначає наступні особливості нарахування пені. Її нарахування починається:

1) при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного терміну сплати податкового зобов'язання;

2) при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного терміну сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні.

У випадку, якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання і погашає його, пеня не нараховується. Виключенням з цього правила є випадки:

а) неподання платником податків податкової декларації за період, протягом якого відбулося таке заниження;

б) якщо судом доведено скоєння посадовими особами платника податків або фізичною особою-платником податку щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов’язання.

У разі коли керівник податкового органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження термінів розгляду скарги платника податків, пеня не нараховується протягом таких додаткових термінів, незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Нарахування пені закінчується в день прийняття обслуговуючим банком платіжного доручення на сплату суми податкового боргу. У випадку часткової сплати суми податкового боргу нарахування пені припиняється на таку сплачену частку.

Розмір нарахування пені складає 120% річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті. Зазначений розмір пені діє щодо усіх видів податків і зборів (обов'язкових платежів), крім пені за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

Механізм застосування пені як способу забезпечення виконання податкового обов'язку деталізується в Інструкції про порядок нарахування і погашення пені, затвердженої наказом Державної податкової адміністрації України від 01.03.2001 р. №77.

21.2.4. Адміністративний арешт активів

Процедура застосування адміністративного арешту активів платника податків як способу забезпечення зобов'язань регулюється статтею 9 Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”. Адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу. Арешт активів міститься в забороні вчиняти платникам податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій по їх охороні, збереженню і підтримці у належному функціональному та якісному стані. Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а стосовно фізичної особи – на будь-які її активи, крім тих, що не підлягають арешту відповідно до чинного законодавства.

Рішення про застосування арешту активів платника податків приймається керівником податкового органу (його заступником) за поданням відповідного підрозділу податкової міліції при наявності підстав, передбачених підпунктом 9.1.2. п.9.1. ст.9 Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”.

Арешт активів платника податків може здійснюватися в двох формах:

1) *повний арешт* — виключна заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування активами платника податків з їх тимчасовим вилученням або без такого. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їх зберіганням або втратою їх функціональних чи споживчих якостей, покладається на орган, що прийняв рішення про таке вилучення;

2) *умовний арешт* означає обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на такі активи, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платника податків з такими активами. Умовою надання такого дозволу керівником податкового органу є висновок податкового керуючого щодо того, що здійснення окремої операції платника податків не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Арешт може бути накладено на активи терміном до 96 годин від години підписання відповідного дозволу керівником податкового органу (його заступником). Цей термін не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, за винятком випадків, коли власник арештованих активів не встановлений.

Процедура використання адміністративного арешту активів як способу забезпечення виконання податкового обов'язку детально викладається в Порядку застосування адміністративного арешту активів платника податків, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 25.09.2001 р. № 386 .

ГЛАВА 22. ПОДАТКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ І ВИМОГИ

Визначеним нововведенням українського податкового законодавства є закріплення спеціального порядку (механізму) складання, напрямки і виконання спеціальних процесуальних податкових документів – повідомлень і вимог у ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»[[98]](#footnote-98) . Положення даної статті встановлюють особливу процедуру, застосовувану податковими органами до платників податків і зборів до вживання заходів примусового стягнення сум обов'язкових платежів[[99]](#footnote-99) . Особливості здійснення такої процедури укладаються в наступному:

 1) вона виступає формою «допринудительного» стягнення сум податків і зборів;

 2) є підставою розмежування способів реагування на податкові злочини і податкові провини;

 3) припускає виконання простроченого обов'язку по сплаті податків і зборів самостійно платником податків без застосування примусового стягнення таких сум.

* 1. **Податкове повідомлення**

Податкове повідомлення визначається як письмове повідомлення контролюючого органа про обов'язок платника податків сплатити суму податкового обов'язку, визначений контролюючим органом. Відзначимо, що представлення податкового повідомлення зв'язується з діями саме контролюючих органів, до яких відносяться не тільки податкові органи, але і митні органи, установи Пенсійного фонду України і Фонду соціального страхування України. Однак сам порядок представлення таких документів детально регламентований тільки для податкових органів відповідним наказом податкової адміністрації[[100]](#footnote-100) .

Податкове повідомлення є своєрідним нагадуванням платникам податків про податковий обов'язок, уточнення термінів її виконання, сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті.

Податкові повідомлення складаються і спрямовуються платникам податків податковими органами в наступних випадках:

 а) якщо платник податків не подає у встановлений термін податкову декларацію;

 б) якщо дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про чи заниження завищенні суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;

 в) якщо податковий орган виявляє арифметичні чи методологічні помилки в представленої платником податкової декларації, що привели до чи заниження завищенню суми податкового зобов'язання;

 г) якщо відповідно до законів з питань оподатковування особою, відповідальним за нарахування чи податку збору (обов'язкового платежу), є податковий орган.

Податкове повідомлення складається і спрямовується по кожнім окремому податку, збору (обов'язковому платежу). У ньому містяться:

1) підстави для нарахування такої суми обов'язкового платежу; 2) посилання на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений чи розрахунок перерахунок податкових зобов'язань;

3) сума чи податку збору, що підлягає сплаті;

4) сума штрафних санкцій (при їхній наявності);

5) граничні терміни їхніх повноважень;

6) попередження про наслідки їхньої несплати у встановлений термін;

7) граничні терміни, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання,

8) штрафні санкції при їхньому нарахуванні.

Якщо приймається рішення контролюючим органом про застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій, донарахованих сум податків, зборів (обов'язкових платежів) і пені за порушення законодавства по декількох податках, то такими органами складається відповідне кількість податкових повідомлень. Контролюючий орган веде реєстр податкових повідомлень, спрямованих окремим платником податків.

Після складання, у той же день, податкове повідомлення спрямовується для вручення платнику податків. Податкове повідомлення вважається спрямованим (врученим) юридичній особі, якщо воно передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку чи спрямовано листом з повідомленням про вручення. Податкове повідомлення вважається спрямованим (врученим) фізичній особі, якщо воно вручено особисто такому платнику (його законному представнику), чи спрямовано листом на його адресу по місцеві проживання чи останньому відомому місцезнаходженню з повідомленні про вручення.

Оборотний увага на положення, закріплене Порядком напрямку органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, відповідно до якого, якщо податковий чи орган пошта не можуть вручити платникові податків податкове повідомлення (вимога) через відсутність даних про його місце проживання чи місцезнаходженні, то воно розміщається на дошці оголошень, встановленої у входу в приміщення податкового органа. При цьому день такого розміщення податкового повідомлення вважається вдень його вручення платникові податків.

Платник податків зобов'язаний, у випадку згоди з нарахованою сумою податків і зборів у податковому повідомленні, сплатити її в плині 10 календарних днів з моменту його одержання (чи в терміни, зазначені в податковому повідомленні). У такому випадку напрямок податкового повідомлення не несе ніяких негативних наслідків для платників. У випадку незгоди платників податків з нарахованою сумою обов'язкового платежу, він має право, з дотриманням вимог Положення про порядок подачі і розгляду скарг платників органами державної податкової служби[[101]](#footnote-101) , оскаржити таке рішення податкових органів.

**22.2. Податкова вимога**

Податкова вимога визначається як письмова вимога податкового органа до платника податків погасити суму податкового боргу. Порядок напрямку органами державної податкової служби України податкових вимог платником податків затверджений наказом податкової адміністрації від 03.07.2001 р. № 266[[102]](#footnote-102) .

Відзначимо, що принциповими розходженнями між податковим повідомленням і податковою вимогою укладається в наступному:

По-перше, перше є своєрідним нагадуванням платникові податків про виконання податкового обов'язку, тоді як податкова вимога – це кошт реагування. В основі такого реагування лежать факт несвоєчасного виконання обов'язку і представляється платнику можливість добровільно виконати прострочений обов'язок.[[103]](#footnote-103) Таким чином, податкова вимога використовується податковим органом для повідомлення платнику про існування виниклого податкового боргу і дозволяє останньому добровільно виконати податковий обов'язок.

По-друге, напрямок податкової вимоги зв'язується винятково з діями податкових органів. Інші контролюючі органи, у випадку погодженої суми податкового обов'язку, направляють відповідному податковому органу представлення про здійснення заходів для погашення податкового боргу платника податків з розрахунком його розміру, порядок залишення і напрямку якого затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24.10.2001 р. № 1387.[[104]](#footnote-104)

Багато положень, що регламентують процедуру застосування податкового повідомлення і вимоги, збігаються, але при податковій вимозі вони носять більш чіткий і твердий характер. Так, у випадку самостійного визначення платником податків сум податків і зборів (обов'язкових платежів) і представлення про цьому податковій декларації, платник зобов'язаний сплатити їх у плині 10 календарних днів, що випливають за останнім днем відповідного граничного терміну, передбаченого п. 4.1.4 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»[[105]](#footnote-105) . Якщо ж платник податків не сплачує погоджену суму податкового обов'язку у встановлений термін, податковий орган направляє такому платникові податків податкові вимоги. Виходячи з цього, підставою для складання і напрямку податкової вимоги є наявність невиконаної (чи виконаної не в повному обсязі) обов'язку по сплаті сум обов'язкових платежів.

Податкова вимога містить у собі всі дані про реалізацію платником податків обов'язку по сплаті обов'язкових платежів. У ньому вказуються:

 1. сума заборгованості, що підлягає сплаті (суму податків, пенею і штрафними санкціями на момент напрямку вимоги);

 2. терміни сплати податків, термінів, пенею, штрафів; тобто виконання вимоги;

 3. примусові міри стягнення при невиконанні податкової вимоги;

 4. підстави розрахунку, сплати і стягнення податків;

 5. норма законодавчого акта, що закріплює підставу сплати платником зазначеної суми.

Податкова вимога містить як звичайну суму податкового боргу, так і суми податкового боргу по кожнім окремому податку, збору (обов'язковому платежу). У випадку, якщо в платника податків, якому була спрямована перша податкова вимога, виникає новий податковий борг, друга податкова вимога повинна містити суму консолідованого боргу. При цьому окрема податкова вимога про такий новий податковий борг не виставляється. Податковий орган веде реєстр виданих податкових вимог по кожних окремих платниках податків.

Сам процес напрямку податкових вимог складається з двох етапів:

1. У випадку, якщо платник податків не сплачує погоджену суму в зазначений термін, йому не пізніше 5-го робітника дня з моменту закінчення граничних термінів сплати сум податків, податковий орган висилає першу податкову вимогу, що містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання і виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суму податкового боргу і можливі наслідки непогашення його в термін. У цьому випадку пропонується платнику сплатити борг протягом 30 календарних днів із дня напрямку (вручення) такої вимоги.

2. Якщо ж платник податків не погасить у повному обсязі суму податкового боргу протягом 30 календарних днів із дня напрямку йому першої податкової вимоги, то податковий орган не пізніше 5 робочого дня, починаючи з останнього з зазначених 30 календарних днів, формує і висилає друга податкова вимога. Відзначимо, що така вимога додатково до зведень, зазначеним у першій податковій вимозі містить указівку на дату і час проведення опису активів платника податків, що знаходяться в податковій заставі, а також на дату і час проведення публічних торгів по їх продажі.

Відзначимо, що у випадку непогашення податкової заборгованості після одержання платником податків другої податкової вимоги (30 днів) податкові органи можуть стягувати кошти з рахунків таких платників, вилучати готівка з каси, вилучати і реалізовувати спонукуване і нерухоме майно і цінні папери.

Виходячи з вищевикладеного, у випадку несплати самостійно погодженого податкового зобов'язання податкова вимога надсилається відразу, минаючи процедуру напрямку платникові податків податкового повідомлення. Однак відзначимо, що податкове повідомлення і податкова вимога зв'язані один з одним, мають загальні риси, але не нерозривні. Навряд чи можна затверджувати, що податкове вимоги повинне передувати податковому повідомленню. Це дві самостійні процедури. Податкове повідомлення деталізує своєчасне виконання обов'язків по сплаті податку. тоді як податкова вимога уже відбулася податкову заборгованість.[[106]](#footnote-106) Але в деяких випадках напрямку податкової вимоги передує процедура напрямку податкового повідомлення. Це відбувається, коли податковий орган (контролюючий орган) самостійно визначає суму податкового обов'язку, згідно п. 4.2.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом, іншими державними цільовими фондами», після чого направляє платнику податкове повідомлення. Якщо в плині 10 днів (чи іншого терміну, зазначеного в податковому повідомленні) платник не сплатить зазначену в повідомленні суму податку, то далі здійснюється процедура представлення податкової вимоги (див. схему).

Податкові вимоги спрямовуються платникові податків у такому ж порядку, як і податкові повідомлення. Але, відповідно до законодавства про податки і збори, можливе деяке коректування порядку надання податкового повідомлення і податкової вимоги, що зв'язується з уточненням положень цих чи документів їхнім відкликанням. Так, згідно ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом, іншими державними цільовими фондами» податкові чи повідомлення податкові вимоги вважаються відкликаними, у наступних випадках, якщо:

 а) сума податкового чи зобов'язання податкового боргу, а також пені і штрафних санкцій (при їхній наявності) самостійно погашається платником податків;

 б) контролюючий орган чи скасовує змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання ( чипені штрафних санкцій) чи податкового боргу в результаті їхнього адміністративного оскарження;

 в) рішення контролюючого органа про нарахування суми податкового чи зобов'язання стягнення податкового боргу чи скасовується змінюється судом (господарським судом);

 г) податковий борг рассрочивается чи отсрочивается чи щодо нього досягається податковий компроміс і про це вказується у відповідному рішенні про розстрочку, чи відстрочки податковому компромісі;

 д) податковий борг визнається безнадійним.

Істотні нововведення в механізм напрямку податкових вимог внесено податковим роз'ясненням ст. 6 закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й іншими державними цільовими фондами», затверджене наказом податкової адміністрації від 21.11.2001 р.[[107]](#footnote-107) , відповідно до якого, з метою запобігання додаткових витрат коштів бюджету і запобігання ситуації, при якій витрати на формування податкових вимог платникам податків перевищать потенційні надходження в бюджети і державні цільові фонди за рахунок погашення податкового боргу, економічно обґрунтованим для формування податкових вимог є обсяг податкового боргу в платника податків, більший чим 10 гривень. Виходячи з цього, якщо в платника податків утворився податковий борг менше 10 гривень, та податкова вимога йому не спрямовується. Однак такий податковий борг не анулюється, і всі активи платника податків у такому випадку попадають у податкову заставу, правовий режим якого припускає здійснення цілого ряду господарських операцій тільки погоджуючи їхнє проведення з податковим органом.

У висновку хочеться відзначити, що регулювання відносин, що зв'язані зі специфічними процесуальними відносинами при здійсненні процедур напрямку податкових повідомлень і податкових вимог є одним з напрямків у податковому праві і законодавстві, що має перспективи успішного розвитку в майбутньому.

ГЛАВА 23

**ПОДАТКОВІ ОРГАНИ.**

 **23.1. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави.**

 Органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави - це державні органи або органи місцевого самоврядування, що у межах своєї компетенції, забезпечують надходження коштів у централізовані фонди держави у відплатній (за надання в інтересах платників яких-небудь дій - видача дозволів, необхідних висновків і документів і. т. і.) або в безоплатній (сплата податків, зборів і інших обов'язкових платежів) формі у встановлений термін і відповідно до встановлених розмірів. Такі державні органи по своєму статусу не є податковими (виключення складають податкові органи, що входять у систему органів, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави і займають у ній основне місце), хоча їхня діяльність безпосередньо і зв'язана з контролем за сплатою коштів різного роду - податків, зборів, мита, обов'язкових платежів на території України. Так, податкові органи здійснюють контроль за своєчасним і повним надходженням усіх податків і зборів, стягнутих на території України, органи Пенсійного фонду контролюють таке надходження тільки у відношенні грошового платежу в Пенсійний фонд України.

 Систему органів, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави складають наступні структури:

1. Податкові органи.

2.Митні органи.

3.Органи Пенсійного фонду України.

4.Органи Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності.

5.Органи Фонду соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України.

6.Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

7.Міністерство Внутрішніх Справ.

8.Органи судової влади.

9.Органи, що здійснюють реєстрацію актів цивільного стану.

10.Органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів.

12.Органи місцевого самоврядування.

Даний перелік органів не є вичерпним, однак охоплює найбільш важливі.

1. **Митні органи**.

 Діяльність митних органів в Україні регулюється декількома нормативними актами, до яких відноситься Митний кодекс України, Закон України від 25 червня 1991 року « Про митну справу в Україні», Указ Президента України від 20 січня 1995 року « Про державний митний комітет України», Постанова Кабінету Міністрів України від 8 липня 1994 року «Про організацію територіальних митних керувань».

 Систему митних органів складають Державний митний комітет України, територіальні митні керування, митниці й інші митні установи. Територіальні митні керування здійснюють безпосереднє керівництво митними керуваннями, розташованими на відповідній території.

 Митна справа в Україні містить у собі встановлення порядку й організацію переміщення через митний кордон товарів і предметів, обкладання митом, оформлення, здійснення контролю й інших заходів щодо реалізації митної політики в Україні.

 Митні органи як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави стягують податок на додану вартість і акцизи, що застосовуються до товарів, увезеним (що пересилається) на митну територію і що вивозиться з цієї території (тобто непрямі податки, стягнуті в подібних ситуаціях), мито, митні збори.

1. **Органи Пенсійного фонду України.**

Діяльність органів Пенсійного фонду в Україні регулюється Положенням про Пенсійний фонд України, затвердженим Указом Президента України від 1 березня 2001 року, Законом України від 26 червня 1997 року « Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», Інструкцією про порядок числення і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їхнього надходження в Пенсійний фонд України, затвердженої постановою Правління Пенсійного фонду України від 3 червня 1999року. Контроль за правильним нарахуванням, своєчасним і повним перерахуванням і надходженням збору здійснюється також органами Пенсійного фонду України відповідно до Закону України від 21 травня 1999 року «Про здійснення контролю за сплатою збору на обов'язкове державне пенсійне страхування і збору на обов'язкове соціальне страхування».

 Органи Пенсійного фонду України як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави здійснюють контроль за повним і своєчасним надходженням у Пенсійний фонд України збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Дана функція забезпечується насамперед обліком платників, зобов'язаних сплачувати такий збір; визначенням ставок збору для різних груп платників, що є диференційованим; визначенням недоїмки і пені за несвоєчасну сплату збору; визначенням джерела погашення недоїмки; дією системи звітності платників пенсійного збору, а також у цілому контролем за сплатою збору платниками.

 **3.Органи Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності.**

Грошові надходження у Фонд соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності регулюються на підставі Інструкції про порядок надходження, обліку і витрати коштів Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності, затвердженої постановою правління Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності від 26.06.2001року. Однак не всі суб'єкти є обов'язковими страхувальниками даного Фонду. Інструкція № 16 надає вичерпний перелік таких осіб. Інструкцією №16 передбачене також і добровільне страхування у Фонді соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності.

 При обов'язковому чи добровільному страхуванні страхувальники сплачують відповідні грошові внески.

 Органи Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави здійснюють контроль за надходженням страхових внесків у Фонд соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності насамперед від осіб, що є обов'язковими страховиками. Дана функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованим; дією системи звітності платників по даному платежі.

**4.Органи Фонду соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України.**

####  Як і в попередньому випадку сплата страхового внеску в даний Фонд буває обов'язкова і добровільна на підставі Інструкції про порядок перерахування, обліку і витрати страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України, затвердженої постановою правління Фонду соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України від 20.04.2001 року.

 Органи Фонду соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворюваннях України як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави здійснюють контроль за надходженням страхових внесків у даний Фонд насамперед від осіб, що є обов'язковими страховиками такого Фонду. Дана функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованим; дією системи звітності платників по даному платежі.

 **5.Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття**.

Сплата внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття регулюється Інструкцією про порядок числення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття й обліку їхнього надходження у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, затвердженої наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18.12.2000 року.

 Сплата даного внеску є обов'язковою для всіх роботодавців - платників податків і зборів. Однак Інструкцією №339 передбачена і добровільна сплата страхових внесків у даний фонд.

 Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави здійснюють контроль за надходженням страхових внесків у даний Фонд. Дана функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованим; дією системи звітності по даному платежу.

**6.Міністерство Внутрішніх Справ.**

 Міністерство Внутрішніх Справ як орган, що здійснює мобілізацію коштів у централізовані фонди держави стягує плату за видачу суб'єктам підприємницької діяльності дозволу на виготовлення печаток і штампів, без яких діяльність таких суб'єктів є недійсна.

 Відповідно до Інструкції про порядок видачі міністерствам і іншим центральним органам виконавчої влади, підприємствам, установам, організаціям, господарським об'єднанням і громадянам дозволів на право відкриття і функціонування штемпельно-граверних майстерень, виготовлення печаток і штампів, а також порядку видачі дозволів на оформлення замовлень на виготовлення печаток і штампів, затвердженої наказом МВС України від 11.01.1999 року № 17, для одержання дозволу надається пакет документів. При цьому платіжні доручення чи квитанції про оплату дозволу – невід'ємна частина документів, що представляються в міліцію.

**7.Органи судової влади.**

При розгляді органів судової влади як органів, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави мова насамперед йде про стягування судами плати за здійснення юридично значимих дій в інтересах платників і видачу їм відповідних документів, тобто державного мита. Особливості застосування механізму державного мита регулюються Декретом Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 року «Про державне мито».

 Державне мито сплачується за місцем розгляду й оформлення документів і зараховується в бюджет місцевого самоврядування, крім мита, стягнутого з позовних заяв, що подаються в господарський суд.

 У зв'язку з цим судова влада зовсім обґрунтовано бере участь у фінансовій діяльності держави насамперед на стадії мобілізації коштів у державні фонди.

 **8.Органи, що здійснюють реєстрацію актів громадського стану**.

 Органи, що здійснюють реєстрацію актів громадського стану як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави також як і органи судової влади стягують плату (державне мито) за здійснення юридично значимих дій в інтересах платників і видачу їм відповідних документів. Відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» даними органами державне мито стягується за здійснення наступних актів громадського стану: реєстрація шлюбу, реєстрація розірвання шлюбу, реєстрація зміни прізвища, ім’я та по батькові, реєстрація повторної зміни прізвища, ім’я і по батькові, не зв'язаного з реєстрацією шлюбу, за видачу свідчення в зв'язку зі зміною, доповненням, виправленням і відновленням записів про реєстрацію цивільного стану, за видачу повторних свідчень про реєстрацію актів громадського стану.

 **9.Органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів.**

#####  Органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів (органи державтоінспекції) як органи здійснюючі мобілізацію коштів у централізовані фонди держави контролюють сплату податку з власників транспортних засобів на первісному етапі. Відповідно до Закону України «Про податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» платники податку зобов'язані пред'являти органам, що здійснюють реєстрацію, чи перереєстрацію технічний огляд транспортних засобів квитанції чи платіжні доручення про сплату податку як за попередній, так і за поточний період.

**10. Органи місцевого самоврядування.**

 Органи місцевого самоврядування як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані державні фонди стягують плату за державну реєстрацію і перереєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності. Відповідно до Положення про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.05.1998 року для державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності останній надає в орган державної реєстрації пакет документів, серед яких в обов'язковому порядку повинний бути документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

 Так за державну реєстрацію (перереєстрацію) суб'єктів підприємницької діяльності реєстраційний збір складає: для громадян-підприємців - 1,5, для юридичних осіб - 7 не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян. Реєстраційний збір передбачений також за прискорену (протягом одного дня) державну реєстрацію (перереєстрацію) суб'єктів підприємницької діяльності (потрійний розмір відповідного реєстраційного збору); за державну реєстрацію змін (доповнень) в установчі документи суб'єктів підприємницької діяльності (30% реєстраційного збору); за видачу дубліката свідчення про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності (10% реєстраційного збору).

 Кошти, отримані від плати за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності зараховуються в розмірах 70%- у місцеві бюджети по місцезнаходженню (місцеві проживання) реєструємого суб'єкта; 30%- у державний бюджет.

 **23.2. Система податкових органів.**

 У системі органів, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави податкові органи займають головне місце, оскільки контролюють своєчасне і повне надходження основної частини податків і зборів, що сплачуються на території України. Дане повноваження є їх основним, оскільки саме з цією метою і створена така спеціалізована структура.

 Важливою ознакою податкового органа є його представницький характер. У податкових правовідносинах держава виступає в особі уповноважених податкових органів, котрі володіють двома ознаками: діють від імені держави і є носіями відповідних повноважень державно-владного характеру, тобто в широкому змісті є органом державного керування.

 Державна податкова служба України створена як єдина система керування і контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю числення, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і інших обов'язкових платежів, установлених законодавством. Таким чином, державна податкова служба України - це єдина централізована система органів, що входить у систему центральних органів державного керування і здійснює контроль за правильністю числення, повнотою і своєчасністю сплати податків і інших неподаткових платежів і незалежна у своїй діяльності від інших державних органів.

 Податкові органи, будучи наділені повноваженнями в сфері оподатковування висловлюють державну волю у встановлених їм границях, тому діяти податкові органи повинні не виражаючи власної ініціативи, або виражаючи її, але у встановлених законом випадках (податковий компроміс) і в інтересах держави. Використовуючи метод владних розпоряджень, держава чітка визначає в законі всі ті ситуації, що так чи інакше можуть впливати на податкове правовідношення. Податкові органи для виконання поставлених перед ними задач мають відповідні обов'язки і права. Однак надані їм права в деяких випадках виступають одночасно і їх обов'язками, а коли право надане в «чистому» виді (тобто розуміється тільки як право), умови його застосування чітко обговорені в законі. У зв'язку з цим Б. М. Лазарєв відзначав, що для державного органа усі права, що випливають з його задач і функцій, не є права у самому класичному розумінні, тобто такі, котрі орган може використовувати чи не використовувати винятково на власний розсуд, а виступають як служіння державі, тобто, у широкому плані - виконання обов'язків перед ним.

 Усі права й обов'язки, що формують повноваження податкових органів, розподіляються на дві групи. По-перше, це група, що кореспондується з правами й обов'язками платників (обов'язку податкового органа надавати інформацію щодо оподатковування відповідає право платника податків на одержання такої інформації). По-друге, група прав і обов'язків, що реалізуються при взаємодії з іншими суб'єктами податкових правовідносин (праву податкового органа одержувати інформацію, що стосується оподатковування від суб'єктів, що сприяють сплаті податків і зборів відповідає обов'язок цих суб'єктів по наданню такої інформації).

При цьому дуже важливо закріплення вичерпного переліку прав і обов'язків податкового органа, оскільки це обмежує застосування податковим органом тих дій у відношенні платників податків, що не встановлені законодавством.

 До системи органів державної податкової служби відносяться: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополеві, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах. У складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями - податкова міліція. Державна податкова адміністрація України в залежності від кількості платників податків і інших місцевих умов може утворювати міжрайонні (на два і більш райони), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції й у їхньому складі відповідні підрозділи податкової міліції.

 У Державній податковій адміністрації України і державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополеві створюються колегії. Колегії є дорадчими органами і розглядають найбільш важливі напрямки діяльності відповідних державних податкових адміністрацій.

Структура Державної податкової адміністрації України затверджується Кабінетом Міністрів України. Державну податкову службу України очолює Голова Державної податкової адміністрації України, якого призначає на посаду і звільняє з посади Президент України по представленню Прем'єр-міністра України. Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах, міжрайонні й об'єднані державні податкові інспекції очолюють начальники, що призначаються на посаду і звільняються від посади Головою Державної податкової адміністрації України по представленню голів відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополеві. Начальники керувань податкової міліції призначаються Головою Державної податкової адміністрації України.

 Виділяють наступні загальні функції всіх підрозділів Державної податкової служби (загальні функції податкових органів):

1.Здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності й у громадян, у тому числі громадян-суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг і інших документів незалежно від способу надання інформації, зв'язаних з нарахуванням і сплатою податків.

2.одержувати безкоштовно від підприємств, установ, організацій, громадян-суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, витрати підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності і громадян про розрахункові, валютні й інші рахунки, інформацію про наявність і оборот коштів на цих рахунках.

3.Обстежувати будь-які виробничі, складські, торгові й інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності і житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для одержання доходів.

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

5.Вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ і організацій документи, що свідчать про приховання (заниженні) об'єктів оподатковування, несплаті податків, інших платежів, вилучати в громадян-суб'єктів підприємницької діяльності, реєстраційні чи свідчення спеціальні дозволи (ліцензії, патенти) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи.

6.Застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції в порядку і розмірах, установлених законом.

7.Стягувати в бюджети і державні цільові фонди суми недоїмки, пені і штрафних санкцій у порядку, передбаченому законом.

8.Надавати відстрочки і розстрочки по податках, вирішувати питання про податковий компроміс, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу в порядку, передбаченому законом.

9.Накладати адміністративні штрафи на керівників і інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, на громадян-підприємців, на громадян, що порушують законодавство про підприємництво в порядку, установленому законодавством.

10.Надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків і інших обов'язкових платежів іншим державним органам відповідно до чинного законодавства.

11.Матеріально і морально заохочувати громадян, що роблять допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства.

12.Звертатися в передбачених законом випадках у суд чи господарський суд з позовною заявою про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

 **23.3. Податкові адміністрації і податкові інспекції.**

 Найменування державного органа – одна з форм вираження його змісту, його правового положення. Іменуючи податковий орган законодавець використовує дві назви - адміністрація й інспекція, тим самим підкреслюючи відмінності в змісті державно-владних повноважень, різний статус суб'єктів, що входять у систему таких органів, підпорядкованість однієї владної структури іншої.

 Державна податкова адміністрація України є вищою ланкою в системі органів Державної податкової служби. Податкові інспекції, будучи самостійними організаційно-обособленими органами в системі органів Державної податкової служби, насамперед виступають структурними підрозділами Державної податкової адміністрації України, знаходячись у відносинах підпорядкування і діють у межах установлених законом процедур. Таким чином, закріплені умови для розподілу функцій між ними, що забезпечує взаємозв'язок підпорядкованості для найбільш ефективного функціонування. У той же момент податкові адміністрації і податкові інспекції утворюють єдиний цілісний комплекс із наявністю тісних зв'язків, об'єднаних у єдину систему-систему органів Державної податкової служби України. Повноваження податкових адміністрацій і податкових інспекцій закріплені насамперед у Законі України Про внесення змін і доповнень у Закон України « Про державну податкову службу в Україні», Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»[[108]](#footnote-108)1.

 Державна податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади. Державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополеві підкоряються Державної податкової адміністрації України. Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах, міжрайонні й об'єднані державні податкові інспекції підкоряються відповідним державним податковим адміністраціям в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополеві.

  **23.4. Податкова міліція.**

 Створення податкової міліції стало необхідною умовою керування податковою системою. Поряд з Державною митною службою, підрозділами по боротьбі з економічними злочинами Міністерства внутрішніх справ податкова міліція є частиною сил, що забезпечують економічну безпеку України.

 Отже, податкова міліція являє собою спеціалізований правоохоронний державний орган виконавчої влади, що забезпечує законність і правопорядок у сфері податкових правовідносин, що діє в складі органів державної податкової служби. Податкова міліція –це воєнізований, контролюючий, оперативно-розшуковий і одночасно правоохоронний орган.

 Правове положення податкової міліції визначається комплексом норм, що передбачають мети, задачі, принципи діяльності і функції підрозділів податкової міліції, структуру податкової міліції, питання лінійної і функціональної підпорядкованості.

 Діяльність органів податкової міліції здійснюється на основі принципів: законності, поваги прав людини і громадянина, підконтрольності і підзвітності вищим органам законодавчої і виконавчої влади, об'єднання голосних і негласних форм діяльності, аполітичності, взаємодії з іншими органами, податковими службами інших держав, громадянами й організаціями, єдності і централізації органів міліції, незалежності і єдиноначальності, конфіденційності.

 Задачами податкової міліції є:

1.Запобігання злочинів і інших правопорушень у сфері оподатковування, їхнє розкриття, розслідування і виробництво по справах про адміністративні правопорушення.

2.Розшук платників, що ухиляються від сплати податків, інших платежів.

3. Попередження корупції в органах державної податкової служби і виявлення її фактів.

4.Забезпечення безпеки діяльності працівників державної податкової служби, захисту їх від протиправних зазіхань, зв'язаних з виконанням службових обов'язків.

 До складу податкової міліції входять:

 - Головне керування податкової міліції, Слідче керування податкової міліції, Керування по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби Державної податкової адміністрації України;

 - керування податкової міліції, слідчі відділи податкової міліції, відділи по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополеві;

 - відділи податкової міліції, слідчі відділення (групи) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій у районах, містах, районах у містах, міжрайонних і об'єднаних державних податкових інспекцій.

У складі податкової міліції діє спеціальний структурний підрозділ, що проводить роботу по боротьбі з незаконним оборотом алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

 Податкову міліцію очолює начальник податкової міліції - Перший заступник Голови Державної податкової адміністрації України. Податкову міліцію в державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополеві очолюють начальники керувань податкової міліції - перші заступники голів відповідних державних податкових адміністрацій.

 Податкова міліція відповідно з покладеними на неї задачами:1) приймає і реєструє заяви, повідомлення й іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесених до її компетенції, здійснює у встановленому порядку їхню перевірку і приймає по них передбачені законом рішення; 2)здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, а також проводить дізнання і досудове (попереднє) наслідок у межах своєї компетенції, уживає заходів по відшкодуванню заподіяних державі збитків; 3) виявляє причини й умови, що сприяли здійсненню злочинів і інших правопорушень у сфері оподатковування, уживає заходи по їх усуненню; 4)забезпечує безпеку працівників органів державної податкової служби і їх захист від протиправних зазіхань, зв'язаних з виконанням ними посадових обов'язків; 5) попереджає корупцію й інші службові порушення серед працівників державної податкової служби; 6) збирає, аналізує, узагальнює інформацію про порушення податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів карного характеру, зв'язаних з оподатковуванням.

 ГЛАВА 24

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

24.1. Поняття, види і методи податкового контролю

Функціонування системи оподатковування припускає необхідність формування системи державних органів, що здійснюють контроль за повним і своєчасним виконанням платниками податків податкового обов'язку.

**Податковим контролем є спеціальний вид державного фінансового контролю, що здійснюється органами державної податкової служби й іншими контролюючими органами, спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок чи забезпечують його реалізацію.**

Метою податкового контролю є забезпечення належного рівня доходів централізованих державних грошових фондів, що є важливою складовою економічної безпеки держави. Законом України “Про державну податкову службу в Україні” як найважливіше завдання органів державної податкової служби визначено здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (ч.1 ст.2 Закону).

**Зміст податкового контролю** включає[[109]](#footnote-109)1:

1) спостереження за діяльністю контрольованих суб'єктів;

2) аналіз отриманої інформації, тенденцій, що намітилися, розробка прогнозів;

3) ужиття заходів по попередженню порушень законності і дисципліни;

4) облік конкретних правопорушень, аналіз їхніх причин і обставин;

5) припинення протиправної діяльності;

6) виявлення винних у скоєнні податкових правопорушень (як платників податків, так і працівників податкових органів) і залучення їх до відповідальності.

**Види податкового контролю** класифікуються за декількома підставами.

**І.** *У залежності від суб'єктів*, що здійснють контрольні функції:

1. *Державний* — податковий контроль, що здійснюється державними органами. У цьому випадку органи, що здійснюють податковий контроль, поділяються на:

— органи загальної компетенції (здійснюють податковий контроль поряд зі своєю основною діяльністю);

— органи спеціальної компетенції (спеціально створені для здійснення податкового контролю — податкові адміністрації (інспекції), податкова міліція).

2. *Незалежний* — податковий контроль, що здійснюється аудиторськими чи громадськими організаціями.

**ІІ.** *За термінами здійснення контролю*:

1. *Оперативний* — податковий контроль, що здійснюється у межах звітного періоду на підставі кількісних і якісних показників контрольованої операції.

2. *Періодичний* — податковий контроль,що здійснюється після закінчення звітного періоду на підставі аналізу документів звітності й інших джерел.

**ІІІ.** За *джерелами контролю*:

1. *Документальний* — податковий контроль, що здійснюється на підставі аналізу документів, що відображають показники контрольованого об'єкта або діяльності суб'єктів. Періодичність проведення планових документальних перевірок, як правило, не частіше одного разу в рік, перевірка здійснюється комплексно.

2. *Фактичний* — податковий контроль, що здійснюється на підставі фактичного аналізу контрольованого об'єкта чи діяльності контрольованих суб'єктів (наприклад, обстеження, обмірювання, перерахування, зважування контрольної закупівлі і т.д.).

При здійсненні **податкового контролю** використовується кілька **методів**.

**А.** *Здійснення обліку платників* податків (ці питання порушені при характеристиці правового положення платника податків).

**Б.** *Здійснення податкової перевірки*.

**В.** *Обстеження територій і приміщень*, де можуть знаходитися об'єкти, що підлягають оподатковуванню або використовуються для одержання об'єктів оподатковування.

24.2. Податкова перевірка: зміст, види, наслідки

Основним методом податкового контролю є податкова перевірка. Серед основних прав органів державної податкової служби Закон «Про державну податкову службу в Україні» (п.1 ст.11) виділяє право здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форми власності та у громадян, у тому числі громадян-суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронних контрольно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку із споживачами, та інших документів незалежно від способу подання інформації (включаючи комп'ютерний), зв'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок; перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що посвідчують особу, під час проведення перевірок з питань оподатковування; викликати посадових осіб, громадян для пояснень стосовно джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів, а також проводити перевірки достовірності інформації, отриманої для внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів.

**Податкова перевірка є діяльністю податкових органів по дослідженню первинної облікової і звітної документації, пов'язаною із обчисленням та сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасності й повноти сплати податків і зборів, правильності ведення податкового обліку, надання податкової звітності.**

**Об'єктом податкової перевірки** є фінансово-господарська діяльність контрольованого суб'єкта – платника податків, що відображається у грошових документах, бухгалтерських книгах, звітах, кошторисах, деклараціях, товарно-касових книгах, показниках електронно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що використовуються для розрахунків за готівку зі споживачами, і інших документах, незалежно від способу надання інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів.

**Суб'єктами податкових перевірок,** з одного боку, є підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, фізичні особи (громадяни України, іноземці й особи без громадянства), тобто платники податків, а з іншого боку – посадові особи органів державної податкової служби, що безпосередньо здійснюють діяльність по проведенню податкових перевірок з метою забезпечення додержання податкового законодавства.

**Види податкових перевірок.**

 **1.** *Камеральна* — податкова перевірка, що проводиться за місцем перебування податкового органу в момент надання платником податків звітних документів і податкових розрахунків на підставі відомостей, що містяться в них, а також відомостей, що містяться в документах, які знаходяться в податкових органах і відображають відомості про діяльність платників податків.

**2.** *Виїзна* — податкова перевірка, що здійснюється за місцем перебування платника податків або об'єкта податкового контролю на підставі даних податкових декларацій та наявних у податкових органах документів і відомостей про діяльність платника податків, а також отриманих у нього документів і відомостей.

Відповідно до п.1 Указу Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” від 23.07.1998 р. № 817[[110]](#footnote-110)1 виїзні перевірки, що здійснюються органами виконавчої влади, уповноваженими від імені держави на проведення перевірок фінансово-господарської діяльності (контролюючими органами), поділяються на планові та позапланові.

Контролюючими органами, що мають право проводити планові і позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, є:

а) органи державної податкової служби – стосовно сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів, неподаткових платежів;

б) митні органи – стосовно сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додаткову вартість, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону;

в) органи державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби та органи державної податкової служби в межах іх компетенції – стосовно бюджетних позик, позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання бюджетних коштів, коштів позабюджетних фондів, а також належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів.

Плановою виїзною перевіркою визнається перевірка фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачена в плані роботи контролюючого органа і проводиться за місцезнаходженням такого суб’єкта чи за місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка. Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності за письмовим рішенням керівника відповідного контролюючого органу не частіше одного разу на календарний рік у межах компетенції відповідного контролюючого органу.

Забороняється проведення планових виїзних перевірок за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім зобов'язань по бюджетних позиках і кредитам, що гарантуються бюджетними коштами.

Право на проведення планової виїзної перевірки суб'єкта підприємницької діяльності надається лише у тому разі, якщо йому не пізніше, ніж за десять календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення з зазначенням дати її проведення.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, що не передбачена в планах роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з наступних обставин:

а) за наслідками зустрічних перевірок виявлено факти, які свідчать про порушення суб’єктом підприємницької діяльності норм законодавства;

б) суб'єктом підприємницької діяльності не подано в установлений термін документи обов'язкової звітності;

в) виявлена недостовірність даних, заявлених у документах обов'язкової звітності;

г) суб'єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;

д) у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від імені, яка мала правові відносини з суб'єктом підприємницької діяльності, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів від дня отримання запиту;

е) провадиться реорганізація (ліквідація) підприємства.

 **3.** *Комплексна* — податкова перевірка, що здійснюється стосовно дотримання податкового законодавства в цілому. У цьому випадку перевіряються всі документи і бухгалтерські записи від дати попередньої перевірки, а при необхідності — і за більш тривалий період. Відповідно до п.2.1. Порядку періодичності перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торгових і інших приміщень, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 30.07.1998 р. № 371[[111]](#footnote-111)1 при проведенні комплексних перевірок ними повинні бути охоплені усі види податків, зборів і інших обов'язкових платежів у бюджет, перевірене додержання діючого податкового законодавства.

**4.** *Тематична* — податкова перевірка, що здійснюється стосовно дотримання окремих норм податкового законодавства. При цій перевірці аналізується частина первинних документів за визначений період часу (місяць чи більше). Якщо в ході тематичної перевірки будуть виявлені серйозні порушення податкового законодавства, то це може послужити причиною проведення комплексної податкової перевірки.

**5.** *Зустрічна* — податкова перевірка, що здійснюється як частина камеральної або виїзної й полягає у співставленні відомостей, підтверджених документально, про діяльність окремого платника податків, що мають інші особи з відомостями, які відображені в документах самого такого платника податків. Зустрічні перевірки суб'єктів підприємницької діяльності чи громадян проводяться державними податковими органами по мірі виникнення необхідності в їх проведенні.

Зустрічні перевірки проводяться на підставі письмового звернення керівництва державного податкового органу, що здійснює перевірку, державними податковими органами, якими узяті на облік юридичні особи і за місцем проживання фізичних осіб, протягом не більше десяти днів із дня одержання завдання. Інформація про результати перевірки надається в дводенний термін після її закінчення відповідним державним податковим органом, що здійснює зустрічну перевірку, у державний податковий орган, що дав завдання на її проведення.

**6.** *Оперативна* – перевірка, що проводиться з метою визначення факту дотримання чи недотримання суб'єктами підприємницької діяльності, що здійснюють розрахунки зі споживачами за готівку, вимог податкового законодавства, виявлення порушень, а також одержання інформації в інтересах повноти, своєчасності і правильності сплати в бюджети і державні цільові фонди податків і зборів (обов'язкових платежів). Особливості проведення оперативних перевірок органами державної податкової служби закріплені в Порядку проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів по них, затвердженому розпорядженням Державної податкової адміністрації України від 25.09.2002 р. № 272-р.

Оперативна перевірка може проводитися також на тих об'єктах господарювання суб'єктів підприємницької діяльності, на яких розрахунки зі споживачами здійснюються в безготівковій формі.

Оперативна перевірка повинна проводитися за окремими планами органів державної податкової служби в складі не менше двох посадових осіб при наявності в них службових посвідчень, особистих знаків і посвідчення на право перевірки об'єктів, розташованих на конкретній території.

За результатами оперативної перевірки складається акт перевірки в двох екземплярах і підписується посадовими особами, що проводили оперативну перевірку, а також керівником чи особою, що його заміняє, а у випадку їхньої відсутності – матеріально відповідальною особою суб'єкта підприємницької діяльності.

**7.** *Повторна* — вторинна перевірка податковим органом обов'язків платника податків, що випливають зі сплати податків і зборів. Повторна податкова перевірка допускається при реорганізації чи ліквідації організації-платника податку, а також у порядку контролю вищестоящого податкового органу за податковим органом, що проводив податкову перевірку.

 ГЛАВА 25

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ
ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО

ЗАКОНОДАВСТВА

25.1. Підстави відповідальності за
 порушення податкового законодавства

Порушення приписів правових норм у суспільстві має не одиничний характер і завдає суспільству дуже істотну шкоду. Різні причини, умови, суб'єкти і характер чинених протиправних діянь не виключають наявності загальних ознак правопорушення. Держава, видаючи норми права, визначає юридичну відповідальність суб'єктів, незалежно від їхньої волі і бажання. В цьому полягає державно-примусовий характер юридичної відповідальності. Особливістю подібних заходів у галузі оподатковування є захист державою фінансових основ існування — централізованих грошових фондів.

**Підставою відповідальності є** винне, передбачене законом суспільно небезпечне діяння, що має певні юридичні ознаки. Як сукупність цих ознак, що визначають конкретне діяння як правопорушення, і виступає склад правопорушення.

Загальними **ознаками,** характерними для усіх видів **правопорушень**, у тому числі і для податкових, є наступні:

1) суспільна небезпека (або шкідливість) діяння;

2) протиправність дій чи бездіяльності;

3) винна поведінка як результат вільного волевиявлення правопорушника;

4) карність.

Правопорушення є саме діянням людей, що включають два варіанти поведінки: активні дії суб'єкта чи юридично значуща бездіяльність.

Таким чином, **податкове правопорушення — протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язана з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність**. Необхідно враховувати, що в даному випадку мова йде про податковий обов'язок у широкому розумінні, що включає повний комплекс податкових обов'язків (по обчисленню, сплаті податків і зборів, веденню податкової звітності), а не виключно про сплату податкових платежів.

Під складом правопорушення розуміється закріплена правовими нормами сукупність ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення.

**Об'єктом правопорушення** є суспільні відносини, що регулюються і охороняються правом. У сфері податкового права такими відносинами є відносини, що регулюють установлений порядок реалізації податкового обов'язку платником податків, порядок обчислення, сплати, стягування податків, подання податкової звітності і здійснення податкового контролю. Фактично об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини в сфері фінансової діяльності держави, у процесі реалізації яких формується дохідна частина бюджетів і державних цільових фондів.

**Об'єктивна сторона** правопорушення показує його зовнішнє вираження. Зміст об'єктивної сторони утворює протиправне діяння, його суспільно несприятливі наслідки, причинний зв'язок між діянням і наслідками, що наступили. Об'єктивна сторона податкового правопорушення характеризується протиправністю дії (бездіяльності) суб'єкта, за яке передбачена юридична відповідальність. Цей елемент складу податкового правопорушення характеризує зовнішні прояви правопорушення в об'єктивній дійсності (момент скоєння (закінчення) правопорушення, спосіб, повторність і т.д.).

**Суб'єктом правопорушення** визнається осудна особа, що досягла певного віку, на яку відповідно до чинного законодавства може бути покладено юридичну відповідальність.

**Суб'єктивна сторона** правопорушення характеризує внутрішню сторону правопорушення, що відображає індивідуальну волю особи, спрямовану на досягнення певних цілей, яка конкретизує психічні процеси, що відбуваються в його свідомості. Із суб'єктивної сторони правопорушення характеризується наявністю вини (психічним відношенням особи до вчиненого). Ступінь її разом з мотивом, метою правопорушення залежить від характеру оцінки правопорушником своїх діянь, передбачення суспільно небезпечних наслідків цього.

Доцільним вбачається **закріпити конкретні склади податкових правопорушень** за двома напрямками:

— *матеріальні склади*, пов’язані в основному з приховуванням чи заниженням об’єкта оподаткування;

— *формальні склади*, що полягають у неподанні чи несвоєчасному поданні до податкового органу необхідних документів.

25.2. Класифікація податкових
правопорушень

**Класифікація податкових правопорушень** може здійснюватися за різними критеріями.

а) залежно **від об'єкту:**

— приховування доходу;

— заниження доходу;

— відсутність обліку об'єкту оподатковування чи ведення його з порушенням установленого порядку;

— несвоєчасна сплата податку;

— неподання документів й іншої інформації і т.д.;

б) залежно **від спрямованості діянь**:

— правопорушення проти прав і свобод платників податків;

— правопорушення проти порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності;

— правопорушення проти реалізації контролюючими органами функцій податкового контролю т.д.;

в) залежноі **від характеру санкцій і галузей**, їх закріпляючих:

— кримінальна;

— адміністративна;

— фінансова.

г) залежно **від ступеня суспільної небезпеки**:

— податкові злочини;

— податкові правопорушення (провини).

 Кримінальна відповідальність передбачена статтею 212 Кримінального кодексу України за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входить в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов’язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у значних (ч.1), великих (ч.2), або особливо великих (ч.3) розмірах. Кваліфікуючими ознаками цього злочину є вчинення ухилення від сплати податків за попередньою змовою групою осіб (ч.2 ст.212 КК), а також його вчинення особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів. Слід підкреслити положення ч.4 ст.212 КК України: “особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою і другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов’язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі іх невчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

**Кримінальна відповідальність** за ухилення від сплати податків характеризується деякими особливостями:

— суб'єктами є фізичні особи (платники податків або службовою особою);

— регулюється кримінально-правовими нормами;

— здійснюється тільки в судовому порядку;

— характеризується певними процесуальними особливостями[[112]](#footnote-112)1.

Якщо поняття об'єкту і суб'єкту злочину не викликає особливих проблем, то елементи характеристики суб'єктивної сторони податкового злочину більш складні при конкретизації. З диспозиції ст. 212 КК України випливає, що законодавець пов’язує застосування кримінальної відповідальності саме з умисним ухиленням від виконання податкового обов'язку, тобто таке діяння повинне бути вчинене тільки з прямим умислом.

**Адміністративна відповідальність** являє собою заходи адміністративного впливу на основі адміністративно-правових норм за вчинення податкового правопорушення.

Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення (проступку), яким згідно зі ст.9 Кодексу України про адміністративні правопорушення визнається протиправна, винна (умисна або необережна дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність. Подібні діяння закріплені в Кодексі України про адміністративні правопорушення (ст. 1641 “Ухилення від подання декларації про доходи”; ст. 1642 “Порушення законодавства з фінансових питань”; ст. 1651 “Ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України платників обов'язкових страхових внесків та порушення порядку обчислення і сплати внесків на соціальне страхування). Ряд складів адміністративних правопорушень закріплений у пункті 11 статті 11 Закону “Про державну податкову службу в Україні”. Здійснення даних правопорушень тягне накладення адміністративних штрафів на посадових осіб підприємств, установ, організацій і громадян, винних у їх вчиненні.

До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті громадяни і посадові особи, винні в порушенні податкового законодавства. Адміністративної відповідальності підлягають осудні особи, що досягли до моменту здійснення правопорушення шістнадцятирічного віку.

З усіх видів адміністративних стягнень податковим органам надане право використовувати адміністративний штраф. Розмір його визначається в межах, установлених за здійснення відповідних правопорушень, у сумах, кратних визначеному показнику (мінімальному розміру заробітної плати, неоподатковуваному мінімуму доходів громадян).

Особливостями адміністративних санкцій є:

— відсутність тяжких правових наслідків;

— застосування за менш тяжкі податкові правопорушення (проступки);

— застосування адміністративних санкцій не тягне судимості.

**Фінансова відповідальність** припускає покарання уповноваженим органом платника податків за здійснення податкового правопорушення в порядку, встановленому фінансово-правовими нормами, з метою реалізації суспільних інтересів по забезпеченню грошових надходжень у бюджет.

Відповідальність за порушення податкового законодавства реалізується шляхом:

— стягнення всієї суми прихованого чи заниженого платежу в бюджет у формі податку, збору, іншого обов’язкового платежу;

— штрафу (накладається податковим органом);

— пені, що стягується з платника за порушення терміну сплати податку, збору, іншого обов’язкового платежу .

Механізм сплати сум, нарахованих податковим органом за порушення податкового законодавства, регулюється конкретними нормативними актами, що характеризують окремі види податків чи відповідальність платників податків. Детально механізм застосування штрафних санкцій (штрафів) викладений у статті 17 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами».

Під штрафною санкцією (штрафом) розуміється плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподатковування, визначених відповідними законами. Штрафні санкції накладаються контролюючими органами, а в окремих випадках самостійно нараховуються і сплачуються платником податків. Пунктом 17.2. ст.17 Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” передбачено, що у разі коли платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання, а також самостійно погашає суму недоплати та штраф у розмірі десяти відсотків суми такої недоплати, то інші штрафні санкції, а також адміністративні штрафи, які відповідно до законодавства накладаються на платника податків (його посадових осіб) за відповідні правопорушення не застосовуються. Механізм застосування штрафних санкцій за порушення правил оподатковування деталізований в Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових санкцій) органами державної податкової служби, затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 № 110 .

Поряд зі штрафом, сплата пені також розглядається як міра фінансової відповідальності, а саме як плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання. Порядок ведення органами державної податкової служби обліку нарахування і погашення пені, що справляється з платника податків у зв'язку із несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов'язання регулюється Інструкцією про порядок погашення та нарахування пені, затвердженою наказом Державної податкової адміністрації України від 01.03.2001 р. № 77 .

При розгляді правових особливостей відповідальності за порушення податкового законодавства варто також торкнутися проблеми застосування дисциплінарної відповідальності. На наш погляд, немає достатніх підстав вважати дисциплінарну відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, тому що невиконання чи неналежне виконання посадовою особою своїх функціональних обов'язків є фактичним складом, що знаходиться головним чином у площині трудового права. Однак застосування до винної особи заходів дисциплінарної відповідальності має за мету не тільки підвищення трудової дисципліни, але також опосередковано спрямоване на попередження порушень податкового законодавства.

Попередження податкових правопорушень не завжди досягає своєї мети, тому особливого значення набуває встановлення покарання за здійснення податкових правопорушень і злочинів. **Застосування санкцій** можна класифікувати за декількома підставами.

А. За **характером впливу:**

**1.** *Безпосереднє покарання* — санкції, що впливають безпосередньо на платника, його майновий стан (позбавлення волі, штраф, конфіскація об'єктів обкладання і т.д.);

**2.** *Опосередковане покарання* — санкції, що безпосередньо не заподіюють майнових втрат платнику, але зменшують його надходження у перспективі чи обмежуючі його діяльність (арешт коштів на рахунках, призупинення діяльності підприємства і т.д.).

Б. За **галузевим характером** (кримінальна, адміністративна, фінансова).

ГЛАВА 26

УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО
 ОПОДАТКОВУВАННЯ

26.1. Поняття подвійного оподатковування

Поняття **«подвійне оподатковування» означає обкладання одного податкового об'єкта в окремого платника тим самим (чи аналогічними) податком за той самий відрізок часу (найчастіше податковий період)**.

Проблема подвійного оподатковування знаходиться на своєрідному стику категорій об'єкта оподатковування і платника. З одного боку, виникає досить складна ситуація при визначенні оподатковуваної бази, тому що її непросто виділити при різноманітті доходів за межами держави й у його рамках. З іншого боку, розмежування платників на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і відповідно, податкових вилучень.

Стаття 18 Закону України «Про систему оподатковування» від 18 лютого 1997 року, що регулює усунення подвійного оподатковування, зараховує суму доходу, отриману за кордоном, у загальну суму доходу, що підлягає оподатковуванню в Україні і враховується при визначенні розміру податку. При цьому розмір зарахованих сум не може перевищувати суму податку, що підлягає сплаті в Україні. У такому випадку обов'язково письмове підтвердження податкового органа відповідного іноземної держави про факт сплати податку і наявності міжнародних договорів про усунення подвійного оподатковування.

Подвійне оподатковування не обов'язкове означає буквальне використання однакових податкових важелів, воно можливо і при частковому накладенні одного об'єкта на іншій, причому це може відбуватися як у рамках однієї держави, так і при дії різних податкових систем. Важливо відзначити, що подвійне оподатковування стосується протиріч, що складаються в однотипних податкових механізмах (наприклад, у системі чи прямих у рамках непрямих податків), але не при оподатковуванні об'єктів різних по типі податків (прямих і непрямих).

26.2. Види подвійного оподатковування

Виділяють кілька **видів подвійного оподатковування[[113]](#footnote-113)1**, серед яких найбільш поширені:

**1.** *Внутрішнє* — подвійне оподатковування в країнах, де той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць. Воно може виступати як

— вертикальне — сплата однакового податку на місцевому і державному рівні. (У Швеції сплачуються місцевий і державний прибутковий податок.);

— горизонтальне — оподатковування на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у визначенні об'єкта оподатковування. (У США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах вважаються доходом тільки доходи громадян, отримані в його границях; в інші — тільки доходи, отримані за межами штату; у третіх — усі види доходів[[114]](#footnote-114)2.)

**2.** *Зовнішнє* (міжнародне) — оподатковування, при якому зіштовхуються національні законодавства у визначенні об'єкта чи оподатковування платника, розглядаючи його як зобов'язану особу за аналогією з законодавством іншої держави.

26.3. Шляхи і методи усунення подвійного оподатковування

**Усунення подвійного оподатковування** може здійснюватися двома **шляхами**:

— *односторонньо* — зміною національного податкового законодавства;

— *двусторонне* (багатосторонньо) — на основі міжнародних угод, шляхом приведення у визначену відповідність національних податкових законодавств.

Для усунення подвійного оподатковування використовуються кілька **методів**.

**1.** *Відрахування* — обидві договірні країни обкладають доход податком, але за умови вирівнювання до рівня податку в країні з меншим розміром податку.

**2.** *Звільнення* — означає право на оподатковування визначеного виду доходу, що належить однієї з договірних сторін. При цьому перелічуються доходи, оподатковувані в одній країні і звільняються від обкладання в іншій.

**3.** *Кредит* (зовнішній податковий кредит) — залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань.

**4.** *Знижка* — розглядається податок, сплачений за кордоном, як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподатковуванню[[115]](#footnote-115)1. Кредит і знижка дуже схожі, хоча між ними існує принципове розходження: кредит зменшує підлягаючий сплаті розмір податку, а знижка зменшує об'єкт оподатковування.

 26.4. Міжнародний договір
 як механізм усунення подвійного
 оподатковування

Міжнародний договір є найважливішим джерелом міжнародного податкового права. Податкова угода (у даному виданні ми не зупиняємося на розходженнях договору, угоди, конвенції), як підкреслює С. Г. Пепеляев, має подвійну природу. Дійсно, з одного боку, воно регулюється міжнародним правом, з іншого боку, після його інкорпорації в національне податкове право стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства.

По юридичній чинності **міжнародні податкові угоди** бувають двох видів.

**I.** *Які мають велику юридичну чинність* у порівнянні з національними податковими законами. Так це є в Україні, Російській Федерації, де міжнародні договори мають велику юридичну чинність, чим національні закони, незалежно від того — чи раніш пізніше вони були прийняті (ст. 19 Закону України «Про систему оподатковування» від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР).

**II**. *Які мають рівну юридичну чинність* (США, Великобританія). Дана ситуація породжує масу протиріч, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних по силі національних і міжнародних норм, хоча після твердження міжнародного договору він перетворюється в акт, рівний національному, і по особливостях використання мало чим відрізняється від знову прийнятого національного закону.

**Міжнародні угоди**, що регулюють податкові відносини, можна об'єднати в **три групи**.

**1.** *Умовно податкові* — угоди, у яких питання оподатковування регулюються поряд з іншими, не складовий предмет податкового чи фінансового права.

**2.** *Загальподаткові* — угоди, присвячені загальним, основним проблемам оподатковування між договірними країнами (угоди про усунення подвійного оподатковування).

**3.** *Обмежено-податкові* — угоди, що обмовляють застосування механізму оподатковування у відношенні конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподатковування.

Реалізація задач податкових угод (усунення подвійного оподатковування і механізм цього процесу, захист національного платника, доступ договірних сторін до необхідної інформації) відбувається при розгляді чотирьох груп проблем:

а) сфери застосування договору;

б) закріплення конкретних видів податків за державами;

в) усунення подвійного оподатковування і механізм, його що забезпечує;

г) поводження договірних сторін.

Загальна **податкова угода** про усунення подвійного оподатковування доходів і капіталу (майна) звичайно *складається з трьох частин*: у першій частині встановлюється сфера дії угоди, у другий визначаються податкові режими, у третій передбачаються методи і порядок виконання угоди.

*Перша частина* складається, як правило, із двох статей, що визначають коло осіб, охоплюваних угодою, і податки, що перелічує, про які мова йде в угоді.

В *другу частину* включені статті, що регулюють межі юрисдикції кожної країни по обкладанню конкретних видів доходів і капіталу (майна). Ці статті можна умовно підрозділити на три групи: статті, що відносяться до доходів від «активної» діяльності (тобто зв'язаної з присутністю на території іншої держави); статті, що регулюють режим обкладання «пасивних» доходів; статті про оподатковування капіталу (майна). Крім того, сюди ж включені статті, що дають визначення деяких термінів, застосовуваних в угоді.

У *третій частині* згруповані статті, що визначають порядок відносин і співробітництва між компетентними органами по виконанню угоди. Також розміщені дуже важливі статті про погоджений між сторонами метод усунення подвійного оподатковування і статті про вступ у силу і припиненні дії угоди.

# ОСОБЛИВА ЧАСТИНА

ГЛАВА 27

 ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Поява податку на додану вартість в податкових системах було пов'язано з певним етапом розвитку економіки. Країни Європи перейшли на цей податок в основному в період з 1967 - 1973 роки після тривалого існування іншого оборотного оподатковування. В державах Західної Європи він з'явився як певний механізм, що гальмує споживання, на стадії значного зростання виробництва і припало це на період другої половини 50-х років ХХ ст. Відкриття податку на додану вартість належить М. Лоре (Франція), який 1954 р. представив схему його дії. Цей податок повинен був замінити податок з обороту. Повне його введення у Франції було завершено в 1968 р., а його поширення сприяло прийняття I і III директив Єдиного економічного співтовариства (1967 р.), відповідно до яких податок на додану вартість затверджувався основним непрямим податком для країн – членів цього Співтовариства. І на сьогодні основною ланкою бюджетної системи Франції є податок на додану вартість, що складає приблизно 45 % від усіх податкових надходжень.

Дебатами в Конгресі і визнанням недоцільності зміщення оподатковування в бік непрямого закінчилася спроба введення цього податку в Сполучених Штатах Америки. В даний час в федеральних доходах цієї країни переважають прямі податки (наприклад, податок на доходи фізичних осіб – приблизно 40%). Таке ж рішення було прийнято й у Японії.

На сучасному етапі податок на додану вартість є однією з найважливіших складових податкових систем 42 держав (17 європейських країн – члени Організації економічного співробітництва і розвитку). На долю цього податку приходиться приблизно 13,8% податкових надходжень бюджетів країн і 5,5% валового внутрішнього продукту. Перевага, що віддається податку на додану вартість в цих країнах, обумовлена тим, що цей податок забезпечує державі значні надходження, за його допомогою набагато краще оподатковувати послуги і звільняти засоби виробництва. Крім цього, його податковий механізм не дозволяє вільно ухилятися від оподатковування.

Податок на додану вартість (ПДВ ) є непрямим податком, який виступає часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.

Податок на додану вартість був введений в Україні лише на початку 90-х років. Справа в тому, що в податковій системі Радянського Союзу діяло два непрямих податки: податок з обороту і податок з продажу. Податок на додану вартість був введений в Україні Законом від 20 грудня 1991 р. «Про податок на додану вартість».

На сьогоднішній день механізм справляння податку на додану вартість регулюється Законом України від 3 квітня 1997 року «Про податок на додану вартість». Механізм податку на додану вартість характеризується найбільш чіткою державною визначеністю і прив'язкою. Дійсно, податок на додану вартість – один з небагатьох податків в податковій системі України, що цілком надходить до Державного бюджету. Інші податки, що віднесені законодавством до загальнодержавних,[[116]](#footnote-116) можуть надходити як до місцевих бюджетів, так і розподілятися між державним і місцевим бюджетами. При цьому надходження від податку на додану вартість здійснюються за допомогою чітких імперативних наказів. Майже всі деталі застосування цього податку закріплені законами України, тоді як актами Кабінету Міністрів України регулюються певною мірою несуттєві положення.[[117]](#footnote-117) Щодо інших податків, то законодавець закріплює можливість деталізації правових механізмів за іншими суб'єктами (наприклад, щодо місцевих податків і зборів – певні права, делеговані місцевим органам самоврядування).

З цих позицій найбільш чіткими імперативними способами держава регулює постійні надходження саме в ті фонди, власником яких воно є. Ця прив'язка має і певні кількісні підстави. Так, наприклад, у загальній сумі доходних надходжень Державного бюджету сума акцизного збору і податку на додану вартість складає 11678863,0 тис. грн., що фактично складає 34,9 %. При цьому надходження від одного тільки податку на додану вартість складає 9716759,0 тис. грн., що складає 29 %.[[118]](#footnote-118)

# Реалізація товарів платниками податку на додану вартість здійснюється за цінами, збільшеними на суму податку на додану вартість, що вказується окремим рядком. Сума ПДВ, що підлягає сплаті вдобюджету, визначається як сума від покупців за реалізовані товари, зменшена на суму податку на додану вартість від постачальників за виконані роботи і послуги.

# 27.1. Платник податку на додану вартість

*Платник податку – особа, яка зобов'язана здійснити утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, чи особа, яка ввозить (пересылає) товари на митну територію України.* Головною особливістю платника податку на додану вартість є розрив між реальним і формальним платником. Реальним платником є особа, яка купує товари (роботи, послуги), фактично покупець (споживач), тому що саме за рахунок його коштів здійснюється сплата цього податку. Кошти для податку на додану вартість є складовим елементом тієї грошової суми, яку він сплачує, купуючи товари (роботи, послуги). Формальним же платником податків є фактично збирач податків – особа, яка реалізує товари (роботи, послуги) та отримує кошти від їх покупця. Першою дією такої особи після реалізації товарів (робіт, послуг) є перерахування суми податку на додану вартість добюджету. Фактично при цьому сума податку, сплачена реальним платником, проходить через формального платника, яким вона і перераховується на відповідні бюджетні рахунки.

Фактично всю систему платників можна розділити на дві групи: юридичні і фізичні особи. *Особа* – це будь-яка з наведених нижче осіб, незалежно від того, чи є така особа резидентом чи ні:

- *суб'єкт підприємницької діяльності, в тому числі підприємство з іноземними інвестиціями;*

*- інша юридична особа, що не є суб'єктом підприємницької діяльності;*

*- фізична особа (громадянин, іноземний чи громадянин особа без громадянства), яка здійснює діяльність, віднесену до підприємницької відповідно до законодавства, або ввозить (пересилає) товари на митну територію України.[[119]](#footnote-119)*

При вирішенні питання: чи є підприємство або організація платником податку, автор приєднується до точки зору М.П. Кучерявенко, що виділяє сукупність ознак щодо рішення цього питання. По-перше, визначається, що платником є, в основному, юридичну особа незалежно від форми власності, галузевої і відомчої належності, і, по-друге, необхідне здійснення їм комерційної, господарчої або іншої діяльності на території країни. З урахуванням цих положень, не всі юридичні особи можуть бути платниками,[[120]](#footnote-120) а лише ті, які здійснюють діяльність, що приводить до появи об'єкта оподатковування або пов'язану з ним.

Якщо при виникненні податку на додану вартість його можна було б віднести до податків з юридичних осіб, то на цей час він є класичним варіантом податку, що передбачає змішаного платника. Тому серед платників цього податку стійку групу складають фізичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність. В даному випадку можна говорити про виділення фізичної особи як умовного платника. Іншими словами, він буде виступати платником податку на додану вартість винятково при наступних умовах:

а) якщо обсяг операцій з продажу товарів (робіт, послуг), які оподатковується обчислюється за останні 12 календарних місяців.

б) якщо обсяг подібних операцій перевищує 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто 61200 грн.

При характеристиці платника податку на додану вартість, варто звернути увагу на деякі досить важливі моменти. Наприклад, такі вчені, як С.В. Алєксандров, М.П. Кучерявенко, наголошують на особливостях визначення суб'єкта підприємницької діяльності (насамперед підприємств) і фізичних осіб (незалежно від ознаки резиденства), виділяючи останніх як платників податку на додану вартість. По-перше, це повинні бути громадяни, зареєстровані як самостійні підприємці відповідно до чинного законодавства. По-друге, сума їх виручки повинна перевищувати встановлений законом розмір, а також мати поточний період (тобто вона повинна бути отримана протягом року). По-третє, особи, яких законодавство відносить до платників податку на додану вартість, зобов'язані зареєструватися в органах податкової адміністрації за місцем свого знаходження, і після чого, вони здобувають право на виписку податкових накладних.[[121]](#footnote-121)

Платники розділені на дві великі групи в залежності від того, здійснюють вони від свого імені виробничу чи іншу підприємницьку діяльність на території України або ввозять в Україну товари як для власних, так і для виробничих потреб, з метою реалізації у вільному обороті, а також на правах комісії, лізингу і тимчасово.

*Платника ПДВ* можна представити як певну *систему суб'єктів.*

1. *Особа, обсяг оподатковуваних податком операційіз продажу товарів (робіт, послуг) якої протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.*
2. Особа, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України, що отримує від нерезидента роботи (послуги) для їх чи використання або споживання на митній території України.
3. Особа, яка здійснює на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі за готівкові кошти, незалежно від обсягів продажу, за винятком фізичних осіб, які здійснюють торгівлю на умовах сплати ринкового збору.
4. Особа, яка на митній території України надає послуги, пов'язані з транзитом пасажирів або вантажів через митну територію України.
5. Особа, яка відповідально за внесення податку до бюджету по об'єктах оподатковування на залізничному транспорті, що визначена в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.
6. Особа, яканадає послуги зв'язку і здійснює консолідований облік доходів і витрат, пов'язаних з наданням таких послуг і отриманих (понесених) іншими особами, що перебувають у підпорядкуванні такої особи.[[122]](#footnote-122)

Центральний податковий орган України веде реєстр платників податку. Будь-якій особі, діяльність якої підлягає оподатковуванню, привласнюється індивідуальний податковий номер, що використовується при справлянні податку.

Реєстраційні заяви в органи податкової адміністрації за місцем свого знаходження зобов'язані подавати юридичні особи – резиденти і нерезиденти України, в тому числі і їх структурні підрозділи (філії, представництва), а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності. У листопаду 1997 р. Державна податкова адміністрація України створила Державний реєстр фізичних осіб – платників податків і інших обов'язкових платежів на основі Закону України "Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків і інших обов'язкових платежів". Кожній особі привласнюється окремий ідентифікаційний номер, без якого, починаючи з 1 січня 1998 р., неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну платню. З цієї ж дати установи банків повинні здійснювати операції за цима рахунками фізичних осіб (крім анонімних валютних рахунків і рахунків нерезидентів) тільки при наявності в них ідентифікаційних номерів Державного реєстру фізичних осіб. Цей номер платника податку є єдиним для усіх податків. З 4 липня 2000 р. Державна податкова адміністрація України заборонила відкривати банківські рахунки без ідентифікаційних номерів.

З невеликим запізненням цей механізм був введений і для юридичних осіб. Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. в якості Державного реєстру закріплює єдину автоматизовану систему обліку, накопичення і обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремих підрозділів.[[123]](#footnote-123) Реєстр складається з комплексу відомостей, куди входять ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні та економічні дані.

При існуванні цих реєстрів лише щодо податку на додану вартість діє свій узагальнюючий специфічний механізм обліку. Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від виду діяльності і запланованих обсягів операцій з продажу товарів (робіт, послуг), а також діючі особи, що підпадають під визначення ст. 2 Закону України "Про податок на додану вартість", зобов'язані зареєструватися як платники цього податку відповідно до Положення про Реєстр платників податку на додану вартість.

Наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 р. було затверджено Положення про Реєстр платників податку на додану вартість. Цей законодавчий акт вніс деякі зміни: наприклад, значно розширений перелік основ для виключень з Реєстру, і відповідно до цього ідентифікаційний номер платника податку на додану вартість зберігається за ним до моменту виключення його з Реєстру (раніш – до анулювання його свідоцтва). Причому, якщо виключення з Реєстру відбувається на підставі заяви платника, то датою такого виключення є дата подання заяви. Щодо реєстрації платника податку на додану вартість підкреслюється, що юридичні особи можуть зареєструватися за місцем знаходження, а фізичні – за місцем проживання. Також обумовлена можливість відмови при видачі свідоцтва, але тільки у випадку подання заявником недостовірних даних.

Реєстр платників податку на додану вартість – це автоматизована система збору, накопичення і обробки даних про особи, які зобов'язані здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем. Він створюється для забезпечення єдиних принципів ідентифікації платників податку на додану вартість, їх реєстрації в органах державної податкової служби, здійснення контролю за справлянням цього податку тощо.

Для реєстрації особи як платника податку на додану вартість необхідно, щоб ця особа була поставлена на облік в органи Державної податкової служби за місцем його знаходження або за місцем проживання.[[124]](#footnote-124)

Характеризуючии особливості реєстрації платників податку на додану вартість, важливо підкреслити деяку незручність діючого законодавства. Загальне визначення платника цього податку представлено в ст. 2 Закону України "Про податок на додану вартість", тоді як механізм їх реєстрації викладений у ст. 9. Чи є зміст у такому значному розриві? По-перше, реєстрація осіб як платників податку на додану вартість стосується одного із обов'язків платників і повинна або входити до статті "Платники податку", або розташовуватися відразу після неї. Віднесення ж її в кінець законодавчого акту дуже нелогічно. Більш того, подібна схема закладена і в Законі України "Про систему оподатковування", коли після ст. 4 "Платники податків і зборів (обов'язкових платежів)" розташована ст. 5 "Облік платників податків і зборів (обов'язкових платежів)". По-друге, є необхідність чіткого узгодження ст. 9 Закону України "Про податок на додану вартість" і Положення про Реєстр платників податку на додану вартість, а не їх дублюванні, що існує нині. У Законі Україні "Про податок на додану вартість" повинні бути закладені загальні підстави для дій відносно реєстрації (визначення реєстру; зміст його даних; обов'язку по веденню), тоді як деталізація цих положень повинна бути делегована цим же Законом відповідному Положенню.

### 27.2. Об'єкт оподатковування

Одним із найважливіших елементів правового механізму податку на додану вартість виступає об'єкт оподатковування. Взагалі під цим поняттям розуміють майно, доходи, прибуток, вартість товарів (робіт, послуг) або інші категорії, що мають вартісні і кількісні характеристики, ізнаявністю яких у платника законодавство пов'язує виникнення податкового обов'язку. При цьому хотілося б звернути увагу на необхідність розмежування об'єкта податкових правовідносин і об'єкта оподатковування. Об'єктом податкових правовідносин фактично виступають гроші, що надходять до централізованих грошових фондів у вигшляді податків і зборів. М.П. Кучерявенко вважає, що поняття об'єкта оподатковування передбачає два підходи – правовий (розширювальний) і законодавчий (більш вузький). Як правова категорія він визначається як юридичний факт або сукупність юридичних фактів (юридичний склад), з якими пов'язано обов'язок платника податків щодо сплати податку. Цей обов'язок виникає у особи при наявності у неї об'єкта оподатковування. У вузькому значенні, це поняття визначається як прибутки (їх частина), вартість ряду товарів, майно платників податків тощо.[[125]](#footnote-125) Необхідно відзначити, що український законодавець не дає визначення об'єкта оподатковування. Він йде більш простим, однак, не зовсім зручним шляхом, пропонуючи перелік видів об'єктів оподатковування.[[126]](#footnote-126)

Однією із головних умов закріплення об'єкта оподатковування є наявність його певної характеристики (вартісної, кількісної тощо), по відношенню до якої можна було б потім позначити базу оподатковування. З урахуванням цього, не зовсім зручною здається характеристика цього поняття по податку на додану вартість, якою визначаються операції платників податків. Нема сенса наполягати на тому, що в статті, яка закріплює об'єкт оподатковування, необхідні чіткі вартісні прив'язки (це більш характерно для бази оподатковування), але певний момент, від якого можна прямувати до конкретних кількісних чи інших характеристик, повинен бути обов'язковим.[[127]](#footnote-127)

Об'єкт оподатковування охоплює основні *складові,* що визначають:

* оборот від реалізації товарів ( робіт, послуг);
* оборот від реалізації з частковою оплатою або без оплати вартості товарів всередині підприємства;
* оборот від передачі товарів в обмін на інші товари, без оплати їх вартості;
* оборот по передачі товарів безкоштовно або з частковою оплатою іншим підприємствам чи особам.[[128]](#footnote-128)

Ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість» носить назву «Об'єкт оподатковування та операції, що не є об'єктом оподатковування». Фактично *об'єкт оподатковування по податку на додану вартість включає 3 форми*:[[129]](#footnote-129)

1. Операції з 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 позичальнику (кредитору) для погашеннякредиторської заборгованості заставодавця. Цей різновид об'єкта оподатковування по податку на додану вартість є, мабуть, найсуттєвішим, тому що саме за рахунок сплати податку від операцій по реалізації здійснюються основні надходження коштів. При реалізації товарів до складу обороту входять основні найбільш важливі елементи доданої вартості. Серед них необхідно виділити амортизаційні відрахування, елементи прибутку, заробітної плати.

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

Особливістю цієї форми об'єкта оподатковування з податку на додану вартість є те, що підставою для нарахування зазначеного податку виступає сукупність митної вартості, акцизного збору і ввізного мита. Показово, що митні збори в базу оподатковування податку на додану вартість при цьому не входять, оскільки відповідно до Закону України “Про систему оподатковування” вони не відносяться до обов'язкових платежів і зборів.

Визначення митної вартості – ключовий момент процедури митного оформлення товару, який є об'єктом оподатковування з експортно-імпортних операціях. Стаття 16 Закону України “Про єдиний митний тариф” в якості митної вартості визнає ціну, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетинання митного кордону України.[[130]](#footnote-130) Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку визначення митної вартості товарів і інших предметів у разі переміщення їх через митний кордон України”[[131]](#footnote-131) у разі наданні митному органу документального підтвердження ціни і зазначення в ній її достовірного розміру, митна вартість товарів визначається на підставі наданих документів.

При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, та фактичні витрати, (якщо вони не включені до рахунки-фактури): на навантаження, розвантаження, перевантаження, страхування і транспортування до пункту перетинання митного кордону України тощо. Якщо заявлена митна вартість товарів і інших предметів явно не відповідає вартості, яка встановлюється на підставі ст. 16 Закону України «Про єдиний митний тариф», або неможливо перевірити правильність її обчислення, то митні органи України визначають митну вартість послідовно на основі цін на ідентичні або подібні товари й інші предмети, що діють у ведучих країнах-експортерах. Інформація про ціни на ідентичні і подібні товари у ведучих країнах-експортерах, що нормується на основі відомостей з митних документів, прайс-листів, каталогів торгівельних фірм і інших довідників, міститься в базі даних цінової інформації Державної митної служби України.

Митна вартість являє собою особливий різновид вартості товару, у визначенні якої, крім продавця і покупця, бере участь третя сторона – митний орган.[[132]](#footnote-132)

 3. Вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної територіїУкраїни. Особливістю цього різновиду об'єкта оподатковування з податку на додану вартість є комплексний характер відносин, які в даному випадку регулюються відповідними нормами. По-перше, визначення об'єкта оподатковування з податку на додану вартість при вивезенні (пересиланні) товарів за межі митної території України передбачає певне митне регулювання подібних відносин, яке повинно впливати на податкове. По-друге, ця форма об'єкта податку на додану вартість реалізується за допомогою складного бюджетно-податкового інституту – бюджетне відшкодування.

Обчислення розмірів доданої вартості може здійснюватися двома методами.

Перший – метод додавання заробітної платні прибутку.

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

Найбільш розповсюдженим є другий метод, що застосовується в Україні і називається «сальдовим» чи залишковим.

*База оподатковування* операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів (робіт, послуг) відповідно до законів України з питань оподатковування.

Для товарів, які ввезені ( пересилаються) на митну територію України платниками податку, *базою оподатковування* є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетинання митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) таких товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається до ціни товарів (робіт, послуг) відповідно до законів України з питань оподатковування.

Для готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидента, у разі її продажу на митній території України *базою оподаткування* є договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну такої готової продукції. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань.

При цьому податок сплачується до бюджету покупцем у порядку, передбаченому для оподатковування товарів, що імпортуються, а відповідальність за сплату податку покупцем такої продукції несе вітчизняний її переробник.

У випадках, коли платник податку здійснює підприємницьку діяльність з продажу вживаних товарів (комісійну торгівлю), що придбані в осіб, не зареєстрованих платниками податку, *базою оподатковування* є комісійна винагорода такого платника податку. Правила комісійної торгівлі і визначення комісійної винагороди встановлюються Кабінетом Міністрів України.

### 27.3. Ставки податку на додану вартість

Податкова ставка являє собою величину податкових нарахувань на одиницю виміру податкової бази. Законодавець України не передбачає закріплення норми, що дає визначення ставки податку. В Законі України “Про систему оподатковування" мова йде лише про незмінність податкової ставки протягом бюджетного року[[133]](#footnote-133) . Особливістю законодавчого регулювання ставки податку на додану вартість є фактично її однозначність, коли закріплюється виключно одна ставка податку, тоді як відеосно інших податків мова йде про певну систему ставок, яка включає до себе пільгові, підвищені, базові. Наприклад, Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" використовує декілька рівнів податкових ставок.[[134]](#footnote-134) Таке положення ще раз підкреслює тезу на виключному характері імперативного регулювання саме податку на додану вартість як головного каналу надходжень до Державного бюджету. Якою же повинна бути об'єктивна ставка податку на додану вартість?

Більшість європейських країн встановлюють кілька видів ставок: знижену, підвищену і стандартну. Знижена застосовується, як правило, до продовольчих товарів і медичних послуг, підвищена – до предметів розкоші. Для полегшення регресивного характеру податку ці країни використовують і повне звільнення деяких товарів і послуг від оподатковування, що відбувається у двох формах - відсутність ставки і нульова ставка. Такі методи усувають оподатковування при продажі товару чи послуги кінцевому споживачу. В країнах Єдиного економічного співтовариства нульова ставка встановлена також на експортні товари. Наприклад, в Іспанії, стандартна ставка податку складає 16%; знижена – 4% і 7 % (щодо лікувальних засобів, газет тощо) підвищена – 28 % (на предмети розкоші й автомобілі). Звільнені від податку на додану вартість медичні і стоматологічні послуги, освіта, страхування тощо.[[135]](#footnote-135) Уніфікація по Єдиному економічному співтовариству передбачає використання стандартної ставки – 18,6% і зниженої – 5,5 %.

В Україні податок на додану вартість з'явився як податок із двома рівнями ставок – 28% і 22 %.[[136]](#footnote-136) Виникає питання: законодавець, зупинившись саме на ставці в 28 %, якими підставами керувався? Справа в тому, що в податковій системі Радянського Союзу діяли два непрямих податки - податок з обороту та з продажу. Перехід до формування української податкової системи і застосування в ній податку на додану вартість повинно були зберегти відповідні надходження до бюджету. А це можна було зробити тільки при справлянні податку по ставці в 28%. [[137]](#footnote-137)

Статтею 6 Закону України "Про податок на додану вартість" закріплюється ставка в 20%, що передбачає і ставку в 16,67%.[[138]](#footnote-138) Перша з них є основною і поширюється на обороти, які обчислюються за цінами без обчислення податку на додану вартість. Якщо ж використовуються ціни і тарифи, що включають до себе цей податок, застосовується інша ставка – 16,67 %. Помітимо, що ставка на рівні 20-28% має негативний вплив на високотехнологічні підприємства, а також стимулює інфляційні процеси в цілому. Це обумовлено тим, що податок на додану вартість є податком на кінцевого споживача і при його великій ставці відбувається зростання цін, що знижує купівельну спроможність населення.

Об'єкти оподатковування, за винятком операцій, звільнених від оподатковування, і операцій, до яких застосовується нульова ставка, обкладаються податком по ставці 20 %. Податок складає 20 % бази оподатковування і додається до ціни товарів (робіт, послуг).

*Нульова ставка* застосовується відносно операцій з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України. При цьому товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України у випадку, якщо їх вивезення (експортування) засвідчено належно оформленою вантажною митною декларацією. Крім цього, платник податку, який здійснює вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України (експорт) і надає розрахунок експортного відшкодування за результатами податкового місяця, має право на одержання такого відшкодування на умовах надання встановленого переліку документів, одним із яких є митна вантажна декларація, що підтверджує факт вивезення (експортування) товарів за межі митної території України, відповідно до митного законодавства. Крім того до товарів і послуг, передбачених для офіційного використання іноземними дипломатичними і прирівняних до них представництв, до робіт, пов'язаних з ліквідацією Чорнобильської катастрофи тощо.

 Стаття чинного Закону України, що закріплює ставку податку, виглядає як дещо громіздко на штучних підставах. Такий висновок можна зробити, виходячи з того, що частина друга цієї статті стосується податкових пільг і закріплює нульову ставку, а фактично- перелік тих випадків, в яких обороти від реалізації товарів (робіт і послуг) не оподатковуються. Здається доцільним зберегти в чинному законодавстві дворівневий підхід до ставки податку на додану вартість за умови, якщо перший рівень буде закріплювати загальну (базову) ставку, а другий – пільгову. Так, загальна ставка може застосовуватися на рівні 15-17%, тоді як пільгова буде дорівнювати 5-7%. Остання може застосовуватися при оподатковуванні соціально значущих для суспільства дій (реалізація ліків, продуктів дитячого харчування тощо). Звичайно, мова про оптимальну ставку може йти лише в рамках загальної податкової системи, коли визначене податкове навантаження від усіх податків, а не виключно з податку на додану вартість.

# 27.4. Пільги щодо податку на додану вартість

Необхідно відзначити, що законодавець не зовсім вдало закріпив систему податкових пільг щодо податку на додану вартість. Складність їх застосування полягає в тому, що вони фактично розміщені по всьому законодавчому акту. Так, ч.2 ст.3 Закону України "Про податок на додану вартість" виділяє операції, що не є об'єктами оподатковування, перелік яких у декілька разів більш значний, ніж саме визначення об'єкта оподатковування; ст. 5 закріплює операції, що звільняються від оподатковування; ст. 6 у ч. 2 містить фактично теж пільгу – нульову ставку податку; частина 4 ст. 7 теж - закріплює пільговий режим податкового кредиту.[[139]](#footnote-139) Така розширена система пільгових режимів передбачає певну неузгодженість між ними і навряд чи може закріпити єдиний підхід до звільнень при обчисленні та сплаті податку.

М.П. Кучерявенко, який виділяє механізм звільнення від податку на додану вартість, підкреслює, що він складається з: а) звільнення товарів (робіт, послуг) з правом відрахування сум податку, сплачених постачальником; б) звільнення від податку без надання права відрахування сплаченого постачальниками податку[[140]](#footnote-140) .

Чітка імперативна спрямованість в регулюванні державою податку на додану вартість простежується і в своєрідному підході до податкових пільг, коли законодавцем виділяється в деякому роді спрощений вичерпний перелік несуттєвих випадків, які не можуть кардинально змінити надходження від цього податку. Так, пільги по податку на додану вартість торкаються звільнення від оподатковування операцій з продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями, продажу та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, продажу товарів спеціального призначення для інвалідів тощо.[[141]](#footnote-141) У зв'язку з цим, основуючись на деталізації незначних випадків відносно регулювання пільг щодо сплати податку на додану вартість, можна вважати, що державою закладено механізм універсального і загального податку.

Система пільг по досліджуваному податку досить різноманітна і складає діючі статті Закону України « Про податок на додану вартість», що закріплюють оподатковування за нульовою ставкою, операції, що звільняються від оподатковування і які не є об'єктами оподатковування. Взагалі *система пільг щодо податку на додану вартість* включає три групи звільнень:

1. Перша містить у собі *майно, товари (роботи, послуги),* на які не нараховується цей податок. Наприклад, звільняються від оподатковування операції з продажу товарів спеціального призначення для інвалідів, сільськогосподарська продукція (її переробка), видана за рахунок оплати праці робітникам сільськогосподарських підприємств (крім товарів, заборонених для оплати заробітної плати натурою тощо).

2. Друга група складає звільнення *при перетинанні майна та імпортних матеріальних цінностей* через митний кордон України (наприклад, експорт товарів за межі України).

3. Третя група включає *звільнення для визначених підприємств.* Наприклад, Листом Державної податкової адміністрації України закріплено, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість представництва міжнародних організацій, створені і діючі на території України відповідно до міжнародних договорів, в яких бере участь Україна. Як відомо, представництва міжнародних організацій не можуть розглядатися як дипломатичні представництва держав і принцип взаємності стосовно них не застосовується. Обсяг пільг і привілеїв, у тому числі щодо податку на додану вартість, для таких організацій та їх персоналу повинен визначатися відповідними положеннями міжнародних договорів України, згідно з якими вони створені.[[142]](#footnote-142)

**27.5. Порядок обчислення і сплати податку на додану вартість.**

**Бюджетне відшкодування.**

Певні додаткові елементи правового механізму податку на додану вартість утворюють сукупність норм, які регулюють і його обчислення. Розвиток податкового законодавства спрямовує до чіткого законодавчого закріплення цього елемента[[143]](#footnote-143) , але українське законодавство поки що деталізує особливості обчислення податку з кожного окремого виду, не закріплюючи загальних основ для цього взагалі.

Справа в тому, що на загальних підставах обчислення та сплату податку здійснює платник і, в більшості випадків, при цьому не розрізняються обов’язки формального та реального платника, тому що при сплаті більшості податків це одна і та ж особа. Специфікою ж непрямих податків є відмежування реального платника і, відповідно, особи, яка обчислює податок, від формального. І при цьому обов’язок щодо обчислення та сплати податку закріплюється саме за формальним платником або податковим агентом, а не за особою, яка реально надає кошти, що містяться в ціні товару (робіт, послуг), як частка, яка охоплює суму податку на додану вартість.

Порядок обчислення цього податку полягає в тому, що реалізація товарів (робіт, послуг) здійснюється за цінами, які збільшені на суму податку на додану вартість. В розрахункових документах сума податку вказується окремим рядком, а при звільненні від неї у відповідних документах робиться відмітка "Без ПДВ". Зміст статті, яка закріплює особливості розрахунку податку на додану вартість, має досить сталий та стабільний характер, і з деякими незначними відмінностями існує з 1991 року. Так, в Законі України "Про податок на додану вартість" від 20 грудня 1991 року визначалося, що реалізація товарів (робіт, послуг) підприємствами провадиться за цінами, збільшеними на суму податку на додану вартість. При цьому в розрахункових документах на реалізацію товарів (робіт, послуг) сума податку вказується окремим рядком. Реалізація товарів (робіт, послуг) населенню провадиться за цінами і тарифами, що включають у себе суму податку на додану вартість за встановленими ставками.[[144]](#footnote-144) Загальні підходи до цієї позиції законодавець зберігає і в чинному Законі України "Про податок на додану вартість". Так, частиною І ст. 7 закріплюється положення, що продаж товарів (робіт, послуг) здійснюється за договірними (контрактними) цінами з додатковим нарахуванням податку на додану вартість.[[145]](#footnote-145)

До прийняття Закону України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 року не існувало змішаного порядку обчислення податку на додану вартість, який носить комплексний характер. На наш погляд, в цьому випадку було закладено дуже зручний механізм, коли законодавець через "податкову накладну" закріплює як особливості обчислення цього податку, так і фактично звітність з податку на додану вартість. Саме тому, можна характеризувати процедуру оформлення податкової накладної як процес формального обчислення податку на додану вартість, так і здійснення первинної звітності щодо сплати цього податку.

Основою обчислення податку на додану вартість є вартість обороту, що оподатковується, який включає вартість реалізованих товарів (робіт, послуг) без включення до неї самої суми податку. Такий спосіб обчислення має поширене розповсюдження і назву "залікового", тому що в залік вартості обороту зараховується вартість всіх товарів (робіт, послуг). Цей спосіб використовується в багатьох країнах світу, які справляють податок на додану вартість, в тому числі, й в Україні. При використанні цього способу додана вартість включає суми, які додаються на стадії власного виробництва чи споживання до "старої вартості", яка закріплюється в діючих засобах виробництва (спорудження, будови, механізми тощо) та використаній сировини. Фактично складові, які входять до вартості оподаткованого обороту складаються із сум амортизаційних відрахувань, які відносяться саме до цієї стадії виробництва; заробітної платні; відрахувань на соціальне страхування; прибутку.

Розрахунок податку таким способом має певні недоліки. Наприклад, не приймається до уваги період між сплатою податку на додану вартість за придбані матеріали і повернення цієї суми від споживача в вартості реалізованої продукції. Необхідно звернути увагу, що перехід майна не завжди розглядається як підстава для нарахування податку на додану вартість (він може бути пов’язаний з безвідплатною передачею його з балансу на баланс між установами і організаціями, без зміни права власності на вказані об’єкти і ця операція не повинна обкладатися цим податком).[[146]](#footnote-146)

Обчислення і сплата податку на додану вартість за товари, ввезені на територію України, здійснюється до і після митного оформлення на основі вантажної митної декларації, в якій нарахована сума податку виділяється окремим рядком. При надходженні імпортних товарів, ввезених за цільовим призначенням і використовуваних не або по призначенню з комерційною метою, податок на додану вартість обчислюється виходячи з ціни їх реалізації з урахуванням податку на додану вартість, але не нижче їх митної вартості з урахуванням фактично сплачених сум митних зборів, мита, акцизного збору, за відповідні товари і податку на додану вартість.

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові кошти - дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої- дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку.

або дата відвантаження товару, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податків.

Датою виникнення податкових зобов'язань під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка з подій, що настала раніше:

 або дата відвантаження платником податків товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податків.

або дата оприбуткування платником податків товарів, а для робіт (послуг)- дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання платником податків результатів робіт (послуг).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на розрахунковий рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому виді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом.

Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні (імпортуванні) товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням в ній суми податку, що підлягає сплаті. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпортуванні робіт (послуг) є дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом у залежності від того, яка з подій відбулася раніше.

Порядок обчислення податку обов'язково передбачає закріплення дати, на яку здійснюється розрахунок податку. Незважаючи на те, що цей елемент відноситься до додаткового при правовому регулюванні податку, але в цій системі він, напевно, є одним з найважливіших. Це відбувається тому, що без таких конкретних дат неможливо визначити розмір податкового обов'язку. При цьому, звісно, необхідно розмежовувати дату, на яку здійснюється обчислення суми податку, яка підлягає сплаті і яка є заключною "крапкою" в попередньому додатковому елементі – обчисленні податку і датою сплати.

В чинному Законі України «Про податок на додану вартість» закріплено положення, що встановлює, що датою виникнення податкових зобов'язань є дата, коли відбувається будь-яка з подій: дата зарахування коштів від покупця (замовника) або дата відвантаження товарів (валютних цінностей).[[147]](#footnote-147)

Можна дещо по-різному підходити до регулювання цього елементу, але важливо при цьому базуватися на класичному підході до змісту податку. Він завжди повинен бути часткою доходу, який вже отриманий платником. Платник повинен віддати частку зароблених чи отриманих доходів на задоволення загальних потреб, утримання держави. Але тільки шкоду може заподіяти закріплення випадків, коли він повинен сплачувати податки, ще до того моменту, як отримав прибуток.

По-перше, платник може не отримати його взагалі і тоді в нього не буде податкового обов’язку. По-друге, як можна визначити суму податку до сплати, коли у нього фактично ще немає об’єкта оподаткування (при визначенні очікуваного обороту на підставі попередніх періодів). По-третє, врешті-решт, такий механізм невигідний і для держави. Пояснюється це тим, що платник у даному випадку, сплачуючи податок не з отриманих доходів, а із власних коштів, фактично буде змушений скорочувати розмір коштів, які виділяються ним у виробництво та збільшують оборот, що в кінцевому результаті – зменшує об’єкт оподаткування. Змушуючи його сплачувати податок із зменшених власних коштів, держава фактично зменшує об’єкт оподаткування, з якого буде обчислюватись сума податку, яка підлягає сплаті, і таким чином, своїми діями зменшує податкові надходження до бюджетів.

Певною невизначеністю характеризується в податковому законодавстві визначення дати виникнення податкових обов’язків при продажу товарів з оплатою за рахунок бюджетних коштів. Треба враховувати, що визначення дати виникнення податкових обов’язків щодо податку на додану вартість у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів регламентується підпунктом 7.3.5. статті 7 Закону України “Про податок на додану вартість” і відповідає даті надходження бюджетних коштів на розрахунковий рахунок платника податку або даті отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов’язаннями перед таким бюджетом.

Необхідно звернути увагу і на певну нерозривну єдність, внутрішню комплексність застосування додаткових елементів. Так, визначення дати виникнення обов’язку пов’язано та породжує необхідність регулювання ще одного елемента податкового механізму, специфічного виключно для податку на додану вартість – бюджетного відшкодування, при якому на відповідну дату до бюджетного відшкодування відносяться окремі витрати платника.

Специфічний механізм комплексності виникає при сплаті податку на додану вартість і між датою виникнення податкового обов’язку та застосуванням специфічних методів обчислення податку. Так, статтею 3 Закону України “Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирої та деяких паливно-мастильних матеріалів”[[148]](#footnote-148) встановлено касовий метод визначення дати виникнення податкових обов’язків при нарахуванні податку на додану вартість по операціях з продажу нафти сирої, ввезеної на митну територію України, і важких дистилятів, вироблених або ввезених (імпортованих), а також виготовлених нафтопереробними підприємствами України з використанням вітчизняної або імпортованої сировини.

Цей порядок визначення дати виникнення податкового обов’язку при нарахуванні податку на додану вартість по операціях з продажу вищенаведених товарів застосовується до операцій з їх продажу, які здійснюються, починаючи з 16 березня 2000 року. З цієї ж дати право на збільшення податкового кредиту платників податку – покупців таких товарів - виникає у податковий період, на який припадає здійснення оплати коштами або шляхом надання інших видів компенсації їх вартості.

По фактично здійснених до 16 березня 2000 року операціях з відвантаження нафти сирої і важких дистилятів, грошова оплата за які здійснюється починаючи з цієї ж дати, та по фактично отриманих до вказаної дати грошових авансових платежів за вищезазначені товари, операції з відвантаження яких здійснюються, починаючи з цієї ж дати, визначення дати виникнення податкових обов’язків і дати виникнення права на податковий кредит при нарахуванні податку на додану вартість здійснюється за методом нарахувань.[[149]](#footnote-149)

Касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов’язань і дати виникнення права на податковий кредит при нарахуванні податку на додану вартість не поширюється на операції з надання послуг з переробки суб’єктами підприємницької діяльності на давальницьких умовах ввезеної (імпортованої) сировини для виготовлення важких дистилятів (дизельного пального).[[150]](#footnote-150)

Необхідно підкреслити ще один специфічний моменті характеристики дати визначення податкового обов’язку з податку на додану вартість. Справа в тому, що законодавець повинен більш чітко висвітлити в законодавчому акті наступне положення. Дата виникнення податкового обов’язку пов’язана із висвітленням дати сплати податку. Але остання автоматично призводить до необхідності чіткої кореспонденції з датою виникнення права на бюджетне відшкодування. Тобто, момент сплати податку на додану вартість поєднує як фактичне виконання податкового обов’язку платника щодо сплати податку на додану вартість, так і факт виконання права платника на бюджетне відшкодування і відповідно, обов’язку держави щодо податкового кредиту.

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, і сумою податкового кредиту звітного періоду.

*Сплата податку* провадиться не пізніше двадцятого числа місяця, що настає за звітним періодом.

Сплата податку не виключає щомісячного звіту платників перед податковими органами, у формі декларацій, які вони подають у встановленій формі. При цьому щомісячні розрахунки по цьому податку, надані платниками до відповідних державних податкових інспекцій, є основними документами.

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

Податкова звітність здійснюється платником податку, який надає податковому органу документи, які включають до себе інформацію про обчислення і сплату податку. Податкові органи не в змозі вимагати від платника податку інформації, яка не передбачена податковим законодавством, або надання податкової документації до настання строку. Податкова звітність платником податку може надаватися безпосередньо в податковий орган або надсилатися йому поштою. Цей документ повинен ґрунтуватися на даних податкового обліку доходів і витрат платника податку. Ненадання платником податкової звітності в строк не звільняє його від обов’язку здачі цієї звітності.

М.П. Кучерявенко, аналізуючи зміст податкової звітності, визначає її як сукупність дій платника податку (або його представника) і податкового органу по складанню, веденню і здачі документів встановленої форми, які містять відомості про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес обчислення податку, а також суму, яка підлягає сплаті до бюджету.[[151]](#footnote-151) В деяких випадках встановлюються обов’язки щодо обчислення та сплати податку за податковими органами або податковими агентами. Але, як правило, ці органи обчислюють загальну суму податкового обов’язку за весь звітний період, коректують процедури по обчисленню, які здійснював платник щомісячно чи щоквартально. Такі загальні підстави для регулювання процедури обчислення податку вже існують в Податковому кодексі Російської Федерації.[[152]](#footnote-152)

Сплата податку не виключає щомісячного звіту платників перед податковими органами у формі декларації, де визначаються відомості про отримані за звітний період доходи та здійснені витрати. Податкова декларація подається платником по кожному податку окремо за місцем обліку цього платника.

*Бюджетне відшкодування* – сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість з бюджету, у зв'язку з зайвою сплатою податку у випадках, визначених Законом України «Про податок на додану вартість» і Указом Президента «Про деякі зміни в оподатковуванні».

Якщо за результатами звітного періоду різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) на протязі звітного періоду, і сумою податкового кредиту звітного періоду має негативне значення, то така сума підлягає (як зайво сплачена) відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України.

Операції по відшкодуванню сум податку здійснюються на підставі даних декларації з податку на додану вартість, що надається платниками до органів державної податкової служби за місцем реєстрації, і стосується це тільки тих платників, у яких настали терміни відшкодування податку на додану вартість відповідно до законодавства.

Підставою для одержання відшкодування є дані винятково податкової декларації за звітний період. При наявності у платника податкового боргу минулих податкових періодів по сплаті податку на додану вартість (у тому числі відстроченого і розстроченого) сума, задекларована платником до відшкодування, зараховується в погашення такої заборгованості.

Підлягає відшкодуванню сума податку на додану вартість у розмірі, що не перевищує суму заборгованості платника податку або його кредитора (кредиторів) перед державним бюджетом по кредитах і бюджетних позичках.

Необхідно підкреслити, що за бажанням платника податків сума бюджетного відшкодування може бути цілком або частково зарахована на рахунок по даному податку, чи шляхом перерахування грошових сум з бюджетного рахунка на рахунок платника податку в установі обслуговуючого його банку, а також шляхом зарахування суми відшкодування в рахунок інших податків, зборів (обов'язкових платежів), що надходять до Державного бюджету України.[[153]](#footnote-153) ( це суперечить ст. 7 Закону «Про податок на додану вартість»).

Податковий орган за місцем реєстрації платника податку, якому належить відшкодування податку на додану вартість на поточний рахунок, за його бажанням видає платнику довідку про стан відшкодування з бюджету суми податку на додану вартість. Після згоди у встановленому порядку протокольного рішення про проведення розрахунку орган державної податкової служби формує висновок про відшкодування з бюджету сум ПДВ. Висновок формується на суму, зазначену в протокольному рішенні, на розрахунковий рахунок платника податку, відкритий органом Державного казначейства за зверненнням платника, і передається відповідному органу Державного казначейства України.[[154]](#footnote-154)

Таким чином, відшкодування податку на додану вартість із бюджету здійснюється органами Державного казначейства за висновками податкових органів або за рішенням суду. Висновки надаються не пізніше чим за 5 робочих днів до закінчення терміну відшкодування податку на додану вартість, встановленого чинним законодавством. На підставі висновків про відшкодування податку на додану вартість органи Державного казначейства України протягом п'яти днів своїми платіжними дорученнями перераховують кошти з рахунку обліку доходів державного бюджету на рахунок, зазначений у висновку або рішенні суду.

Державне казначейство України і Державна податкова адміністрація України приймає рішення про надання дозволу на проведення розрахунків у частині відшкодування сум ПДВ у сумі більш 300 тис. грн., а на суму до 300 тис. грн. рішення про надання дозволу приймається їх відповідними територіальними органами.

Термін, протягом якого належна платнику сума податку на додану вартість підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України, встановлюється в залежності від виду операцій, що здійснюються платником у звітному періоді.

Можна виділити *групи платників*, що можуть претендувати на відшкодування:

- звичайні платники, які суми відшкодування направляли на погашення заборгованості по податку на додану вартість минулих періодів і на зменшення своїх податкових зобов'язань протягом трьох наступних періодів;

- експортери, які надають розрахунок експортного відшкодування за результатами місяця і мають право на одержання відшкодування протягом 30 днів із дня надання;

- платники, що здійснюють операції на території України, які обкладаються по нульовій ставці, мають право на відшкодування протягом місяця, що настає після надання декларації, за період, у якому проведені ці операції;

Підприємствам гірничо-металургійного комплексу, що брали участь в економічному експерименті (з 1.07.1999 р. По 01.01.2002 р.), податок на додану вартість відшкодовувався протягом місяця, що наставав після надання декларації. При затримці надання декларації бюджетне відшкодування відкладається на термін такої затримки.

Необхідно відзначити, що в Законі України «Про податок на додану вартість» встановлений термін відшкодування податку на додану вартість, що складає 30 днів після одержання вимоги, а в Указі Президента України «Про деякі зміни в оподатковуванні» протягом 3-х місяців. Тим самим податкові органи, як фіскальний орган, використовують Указ Президента, щоб розтягти терміни відшкодування. Хоча Закон України по своїй юридичній чинності вище Указу Президента. Іноді такі ситуації бувають обґрунтованими. Тому що затримка виплат бюджетного відшкодування часто обумовлена великою кількістю зустрічних перевірок для підтвердження достовірності заявлених до повернення сум. Бувають ситуації, коли перевірки охоплюють велику кількість суб'єктів підприємницької діяльності, а це вимагає багато часу. Це обумовлено тим, що збільшилися випадки свідомого збільшення сум податкового кредиту, заключення фіктивних договорів, створення фіктивних фірм із метою незаконного одержання відшкодування з бюджету.

Існує й інша форма відшкодування податку на додану вартість. Так, наприклад, суб'єкту підприємницької діяльності підлягає відшкодуванню визначена сума податку на додану вартість, а в нього, у свою чергу, мається кредитор, у якого є податковий борг перед бюджетом. У такому випадку відшкодування боржника йде на покриття боргів перед кредитором, а в кредитора, у свою чергу, покриття податкового боргу перед бюджетом.

У випадку відшкодування сум податку на додану вартість у рахунок погашення наданих платнику податку або його кредитору (кредиторам) кредитів, отриманих під гарантії держави, і бюджетних позичок, розрахунки здійснюються між органом державної податкової служби за місцем реєстрації платника, якому здійснюється відшкодування податку на додану вартість, і кредитором, (кредиторами) платника, у якого (яким) є зазначена заборгованість.

Необхідно звернути увагу, що діючий порядок відшкодування податку на додану вартість викликає великі проблеми для бюджету, визначені деформації механізму відшкодування цього податку негативно відображаються на загальній економічній ситуації і вимагають усунення. При значному збільшенні експорту до повернення може належати більше податку на додану вартість, ніж одержує бюджет. Результат діяльності ГНА в 2000 – 2001 роках підтверджують, що суми виплат відшкодування збільшуються. Так, за 8 місяців 2000 р. було виплачене відшкодування на 5,8 млрд. грн., а за аналогічний період 2001 року – 8,6 млрд. грн., а надходження податку на додану вартість у бюджет склали відповідно 4 та 4,3 млрд. грн.[[155]](#footnote-155)

Бюджетна заборгованість по податку на додану вартість – це суми, не відшкодовані платнику протягом визначених законодавством термінів відшкодування. На суму бюджетної заборгованості податковими органами в особовому рахунку платника після повного перерахування коштів з бюджету нараховуються відсотки на рівні 120 відсотків річних від дисконтної ставки Національного банку України, встановленої на момент її виникнення, протягом терміну її дії, включаючи день погашення. Податкові органи повідомляють платника податку про належні йому суми відсотків по бюджетній заборгованості. Платник, у будь-який момент після виникнення бюджетної заборгованості має право звернутися до суду з позовом про стягнення коштів бюджету і залученні до відповідальності посадових осіб, винних у несвоєчасному відшкодуванні зайво сплачених податків. Для визначення суми бюджетного відшкодування визначаються такі дані:

- податковий кредит розрахункового періоду;

- відсоток експортних обсягів продажу товарів (робіт, послуг), що обкладаються за нульовою ставкою, від загального обсягу оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) у розрахунковому періоді.[[156]](#footnote-156)

На наш погляд, механізм механізм бюджетного відшкодування краще і зручніше закріпити в законодавчому акті, який регулює загальні основи бюджетної системи України (Загальна частина Бюджетного кодексу). Пояснюється це тим, що бюджетне відшкодування пов’язано з рухом коштів, які надходять із Державного бюджету, а податкові правовідносини регулюють надходження коштів до бюджетів. Дійсно, складно в цьому випадку наполягати на бюджетних витратах і одночасно віднести ці механізми до бюджетного регулювання теж не можливо, але значною мірою ці відносини вже не є предметом регулювання податкового права, тому що мова йде про рух коштів із державного бюджету. Закріплення механізму бюджетного відшкодування окремим актом або загальних основ бюджетного відшкодування в Законі України “Про систему оподаткування” чи Бюджетному кодексі України, може витікати з того, що подібні механізми застосовуються не тільки відносно податку на додану вартість. Так, в частині ІІ Податкового кодексу Російської Федерації податкові відшкодування закріплено як відносно податку на додану вартість[[157]](#footnote-157), так і щодо акцизів.[[158]](#footnote-158) Звичайно, в цьому випадку будуть існувати певні особливості, специфіка цих податків, але загальні риси бюджетного відшкодування багато в чому схожі.

## 27.6. Податкова накладна

Податкова накладна – один з найважливіших документів для осіб, зареєстрованих як платники податку на додану вартість. Вона є підставою для можливого отримання податкового кредиту в покупця і податкового обов'язку в продавця. Її відсутність не дає права включення до податкового кредиту будь-яких витрат щодо сплати податку.

Податкова накладна містить у собі:

порядковий номер;

дату виписки;

найменування юридичної особи або ПІБ фізичної особи, зареєстрованої як платника податку на додану вартість;

податковий номер платника податків ( продавця або покупця);

місцезнаходження юридичної особи або місце податкової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платника податку на додану вартість;

опис (номенклатуру) товарів (робіт, послуг) та їх кількість (розмір, обсяг);

повне найменування одержувача;

ціну продажу без урахування податку;

ставку податку і відповідну суму податку в цифровому значенні;

загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку.

Податкова накладна – це звітний податковий документ, що підтверджує виникнення податкового обов'язку платника податків у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно підтверджуюче право на податковий кредит у покупця – платника податків у зв'язку з придбанням таких товарів (робіт,послуг*).* Треба звернути увагу на той факт, що ніякий касовий або товарний чек на суму більше 20 гривень не може замінити податкову накладну, оскільки пп.7.2.6. ст.7 Закону України “Про податок на додану вартість” передбачає такі моменти. Тобто, податкова накладна не виписується тільки в 3 випадках:

1. якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не більший 20 гривень;
2. у разі продажу транспортних квитків;
3. при виписуванні готельних рахунків.[[159]](#footnote-159)

В цих випадках основою для збільшення сум податкового кредиту є товарний чек, квиток або готельний рахунок з вказівкою в них суми податку на додану вартість. В інших випадках покупцю, якщо він вимагає цього, повинна видаватися податкова накладна. У разі порушення продавцем порядку виписування податкової накладної покупець має право звернутися до кінця поточного податкового періоду з відповідною заявою в податкову інспекцію за своїм місцезнаходженням. До заяви додаються копії товарних чеків (інших розрахункових документів, що засвідчують придбання товарів (робіт, послуг). Своєчасно подана заява є підставою для включення до податкового кредиту суми податку на додану вартість, сплачену у зв’язку з придбання цих товарів.

Податкову накладну складає особа, що зареєстрована як платник податку в податковому органі і якої привласненоіндивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Податкова накладна виписується платником податку-продавцом товарів (робіт, послуг) в момент виникнення податкового обов'язку в двох екземплярах. Оригінал видається покупцю, а копія залишається у продавця.

Податкова накладна видається у випадку продажу товарів покупцю-платнику податку на додану вартість по його вимозі. Порядок заповнення податкової накладної затверджений Приказом Державної податкової адміністрації України від 30 травня 1997 року. Податкова накладна надає право покупцю, зареєстрованому як платник податку, на включення до податкового кредиту витрат по сплаті податку на додану вартість.

Податкова накладна видається у випадку продажу товарів (робіт, послуг) покупцю по його вимозі. У будь-якому випадку видається товарний чек, інший, розрахунковий чи платіжний документ, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) і (або) прийняття платежу з вказівкою суми податку. У випадку порушення продавцем порядку виписки податкової накладний покупець має право звернутися до кінця поточного податкового періоду з відповідною заявою до податкової інспекції за своїм місцезнаходженням. До заяви додаються копії товарних чеків (інших розрахункових документів, що засвідчують придбання товарів (робіт, послуг). Вчасно подана заява є підставою для включення до податкового кредиту суми податку на додану вартість, сплачену в зв'язку з придбанням цих товарів. У випадках продажу товарів (робіт, послуг) покупцю (не зареєстрованому як платник податку на додану вартість), включаючи постачання на експорт, продавець складає податкову накладну в двох екземплярах.

Для операцій, оподатковуваних або звільнених від оподатковування, складають окремі податкові накладні, тобто при одночасному продажі одному покупцю, як оподатковуваних товарів (робіт, послуг), так і звільнених від оподатковування, продавець складає окремі податкові накладні.

Податкова накладна засвідчується уповноваженою особою і завіряється печаткою, що виготовлена за умови дотримання норм Інструкції[[160]](#footnote-160) . Згідно п.15 цього нормативного акту на печатках і штампах повинен бути зазначений ідентифікаційний номер фізичної особи. Отже, податкова накладна, завірена овальною печаткою, на якій відсутній ідентифікаційний номер, після 1 жовтня 1998 р. вважається недійсною

*Книга обліку придбання* – це книга, що ведеться особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість. У випадку, якщо філії й інші структурні підрозділи платника податку не мають розрахункового рахунка, але при цьому самостійно здійснюють продаж товарів (робіт, послуг) і розрахунки з постачальниками і споживачами, те зареєстрований платник податків до складу якого входять такі філії, може надати філії або структурному підрозділу право ведення книги обліку придбання. Для цього платник повинен кожній філії та структурному підрозділу привласнити окремий код (номер, шифр), про що письмово довести до відома державний податковий орган за місцем його реєстрації як платника податку на додану вартість. Відповідальність за недотримання вимог даного Порядку філіями і структурними підрозділами несе платник податку на додану вартість. Облік придбаних товарів (робіт, послуг) на митній території України у осіб, що зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться винятково на основі податкової накладної.

Облікпридбаних товарів (робіт, послуг) на митній території України у осіб, що не зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться на підставі товарного чека, іншого розрахункового або платіжного документа, що задтверджує передачу товарів (робіт, послуг) і проведення розрахунків.

*Книга обліку продажу* – це книга, що ведеться особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість. У книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) окремо обликовуються операції, що пов'язані з продажем товарів (робіт, послуг), що обкладаються податками по ставці 20% чи 0%, звільнених від оподатковування, тих, котрі не є об'єктом оподатковування, як для осіб – платників податку на додану вартість, так і тих осіб, що не зареєстровані як платники податку на додану вартість.

Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг) містить у собі порядок обліку операцій з продажу і визначає основу для можливості віднесення до податкових зобов'язань сум податку на додану вартість, нарахованих у складі ціни покупцю в звітному періоді у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і придбаних для їх подальшого продажу.

*Податковий кредит* – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платникам податків у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких включається до складу валових витрат і основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Право на податковий кредит має платник податків, у якого виникає податковий обов'язок.

Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, не підтверджених податковими чи митними деклараціями. При імпорті робіт (послуг) підтверджуючим документом є акт прийняття робіт (послуг) чи банківський документ, що засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг). Підставою для включення до податкового кредиту сум, сплачених при імпорті робіт і послуг, є наявність акта виконаних робіт (наданих послуг) чи банківських документів, що підтверджують перерахування коштів в оплату таких робіт (послуг).

*Датою виникнення права на податковий кредит вважається*:

1. дата першого з подій:

або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунка (товарного чека) – у випадку розрахунків з використанням кредитних, дебетових карток або комерційних чеків;

або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг);

1. для операцій із ввезення (пересилання) товарів, (робіт, послуг) – дата сплати податку по податкових зобов'язаннях;
2. для бартерних (товарообмінних) операцій – дата здійснення заключної (балансуючої) операції, що відбулася після першої з подій;
3. датою виникнення права замовника на податковий кредит з контрактів, визначених довгостроковими відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», є дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту (Необхідно відзначити, що по товарах (роботам, послугам) з оффшорних зон податковий кредит по податку на додану вартість визначається в повному обсязі.

*Податкова декларація* – документ, що надається платником податку до контролюючого органу у терміни і за формою, встановленою законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування або сплата податку, збору (обов'язкового платежу). Податкові декларації приймаються контролюючим органом без попередньої перевірки зазначених у них показників. Якщо відповідно до правил податкового обліку, визначених законами податкова звітність по окремому податку, збору (обов'язковому платежу) складається наростаючим підсумком податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації, при цьому остання не надається.[[161]](#footnote-161)

Декларація по податку на додану вартість надається до податкового органу за місцем реєстрації особи, що зареєстрована платником податку на додану вартість відповідно до вимог закону, з урахуванням норм встановлених Указом Президента України від 07.08.98 р. «Про деякі зміни в оподатковуванні,» а також особою, що здійснює облік результатів спільної діяльності відповідно з договором про спільну діяльність.

Особи, що не підпадають під визначення платників податку, у зв'язку з обсягами оподатковуваних операцій менш чим 3600 неоподатковуваних м.д.м. протягом будб-якого періоду за останні 12 календарних місяців, в тому числі особи, зареєстровані як платники податку за власним бажанням (добровільно зареєстровані платники податку), а також особи, зареєстровані як платники податку на підставі того, що вони здійснюють торгівлю за готівкові (кредитні дебетові картки або комерційні чеки), до податкового кредиту, у якому ними досягається зазначений обсяг оподатковуваних операцій, подають декларацію в скороченій формі.[[162]](#footnote-162)

Звітний (податковий) період встановлюється в порядку, визначеному Законом України «Про податок на додатну вартість» і може прирівнюватися до одного календарного місяця або одного календарного кварталу в залежності від обсягу оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік.

Оригінал декларації надається платником до податкового органу за місцем перебування платника. Декларація надається платником незалежно від того, виникло в звітному періоді у платника податкове обов'язок або ні, тобто незалежно від стану фінансово-господарської діяльності платника податку. Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, що вказує в декларації. Дані, наведені в декларації, повинні відповідати даним бухгалтерського обліку платника і даним книги податкового обліку.

Податкові декларації приймаються без попередньої перевірки зазначених в ній показників. Після реєстрації в підрозділі Державної податкової адміністрації, яким здійснюється прийняття звітності, у день реєстрації податкові декларації передаються на облік, де дані щодо обчислення або відшкодування податку на додану вартість, визначені платником заносяться в особистий рахунок платника. При перевірці декларації перевіряється правильність заповнення декларації, проводиться її арифметична і методологічна перевірка, наявність і правильність заповнення всіх додатків, які необхідно було подати платнику разом з цією декларацією, також відповідності суми податкового зобов'язання, заявленої платником у декларації до сплати в бюджет або до відшкодування з бюджету, наданим розрахункам.

Платник податку на додану вартість, що не надає податкову декларацію в терміни, визначені цим Порядком, чи допускає затримку термінів її надання, несе відповідальність у порядку, передбаченому чинним законодавством України.

#  Податковий вексель

Механізм регулюється Постановою Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 1997 р. № 1104 «Про затвердження Порядку випуску, обігу і погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів та митну територію України».

*Податковий вексель* – це простий вексель, який видається платником податку на додану вартість на суму податкового зобов'язання при ввезенні товарів на митну територію України. Обов'язок по сплаті податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів на митну территорию України виникає в день оформлення митної вантажної декларації, однак сплату можна відстрочити шляхом видачі податкового векселя. Податковий вексель може бути виданий лише особою, що відповідає наступним вимогам:

1. є платником податку на додану вартість;
2. зареєстрована як платник податку на додану вартість і внесена до реєстру платників податку на додану вартість;
3. має індивідуальний податковий номер, привласнений як платнику податку на додану вартість;
4. має право на відшкодування податку на додану вартість із бюджету за результатами попереднього звітного періоду, якщо така заборгованість по відшкодуванню податку на додану вартість на день видачі податкового векселя не погашена;
5. здійснює ввезення товарів по прямим договорах для власних виробничих потреб.

 Видача податкового векселя здійснюється за бажанням платника податку на додану вартість. Векселедержателем є Державна податкова адміністрація (ДПІ) за місцем реєстрації векселедавця як платника податку на додану вартість. Податковий вексель складається на суму податкового зобов'язання, тобто на суму податку на додану вартість, що нарахована і повинна бути сплачена при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України. При митному оформленні ввезеного (пересланого) на митну територію України товару сума податкового обов'язку по одній митній декларації не може бути частково оплачена векселем, а частково – грошима.

Вексель видається на повну суму податкового обов'язку, нарахованого за вантажною митною декларацією, і окремо для кожній митній декларації. Термін, на який видається податковий вексель, не може перевищувати 30 днів, включаючи дату його видачі. Податковий вексель видається в 3-х екземплярах:

- винятково на вексельному бланку, видаваному банківською установою і які відповідають вимогам Постанови Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 10 вересня 1992 р. «Про затвердження правил виготовлення і використання вексельних бланків;

- у грошової одиниці України, перерахованої за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкового обов'язку.

Податковий вексель є податковим звітним документом і підлягає обліку і збереженню за правилами й у терміни, встановлені для первісних бухгалтерських документів.

Податковий вексель підлягає оплаті векселедавцем не пізніше дати, що відповідно до векселя є терміном платежу без пред'явлення його векселедержателем. Якщо сума податкового векселя не оплачена в цей термін, то сума векселя підлягає стягненню з векселедавця Державною податковою адміністрацією (векселедержателем) у порядку, передбаченому для стягнення недоїмки по обов'язковим платежам до бюджету.

ГЛАВА 28

АКЦИЗНИЙ ЗБІР

28.1. Поняття акцизного збору

Акцизний збір є одним з найстаріших податків чинної податкової системи України. Термін "акциз" походить від латинського слова "accidere" – обрізати, накладати, встановлювати.

Справляння акцизів регулювало обіг певних товарів, що мали специфічні особливості (наприклад сіль, тютюн, гас). У ХІХ столітті акцизи були потужним, але дуже суперечливим джерелом доходів держави. З одного боку, їх використання сприяло розвитку економіки, з іншого - призводило до глибоких економічних та соціальних катаклізмів. Наприклад, 1646 року у Росії був підвищений акциз на сіль з 5 до 20 копійок за пуд. Розрахунок був на те, що сіль споживають всі верстви населення і податок покладеться на всіх рівномірно, але від цього постраждало бідне населення, тому що основним продуктом харчування була риба, яку після введення акцизу солити було, практично, неможливо. Саме тому виникла недостача основного харчового продукту і пізніше, в Росії, соляний податок було тимчасово відмінено після народних (соляних) бунтів.[[163]](#footnote-163) Також широко відомий так званий "чайний закон," який був прийнятий англійським урядом 1765 року. Його застосування призвело до виникнення заборони на перевезення чаю американськими судновласниками, що в свою чергу викликало протест з боку американців на дії англійців. Цю подію, яка стала однією з причин війни за незалежність Сполучених Штатів Америки, пізніше назвали "Бостонським чаєпиттям." [[164]](#footnote-164)

Аналізуючи праці фінансистів ХІХ століття, можна дійти висновку, що непрямі податки в той час виділялися як система податків на споживання, але об’єктом були не особи, майно або прибутки, а різноманітні, специфічні предмети споживання.

Як вже відзначалося в попередньому підрозділі, акцизний збір відноситься до непрямих податків і виступає податком на споживання. Велика увага, яка приділяється розвитку та використанню механізму акцизу, пов’язана із зручністю його для держави та певною непомітністю для споживачів. Його дію можна порівняти з тиском навколишньої атмосфери, якому підлягає кожний, але якого ніхто не відчуває.[[165]](#footnote-165) В цих умовах саме акциз виступає основним різновидом непрямих податків, при якому об’єктом оподаткування є вартість товарів, які мають специфічну особливість (тютюнові вироби, алкогольні напої тощо). В більшості країн саме тому формувалися акцизні групи, куди держава включала специфічні різновиди товарів або товарів, які пов’язані із споживанням заможними верствами населення.

Відповідно до цього розвиток непрямого оподаткування розпочався з специфічного акцизу, який зараз існує в Україні у вигляді акцизного збору. І лише потім, коли виключно акцизних надходжень до бюджетів через механізм непрямого оподаткування почало не вистачати, виник механізм універсальних акцизів, які розглядали об’єкти оподаткування в значно ширшому вигляді, що і призвело до виникнення податку з обороту, податку з продажу, податку на додану вартість.

Згідно з цим відбулася деяка зміна акцентів щодо місця акцизу в податковій системі. Якщо в податкових системах ХІХ – ХХ століття ці податки займали провідне місце серед надходжень до бюджетів[[166]](#footnote-166), то зараз їм більш властива підлегла роль по відношенню до податку на додану вартість. В сучасних умовах, поряд із загальним характером діючого податку на додану вартість, акцизний збір дещо індивідуальний і закріплюється по відношенню до окремих видів специфічних груп товарів.

*Акцизи**являють собою непрямі податки на окремі товари, які включаються до ціни товару й оплачуються покупцями.* Вони встановлюються, як правило, на дефіцитну і високорентабельну продукцію і товари, що є монополією держави. Особливістю акцизного збору треба визнати, насамперед, більш яскраво виділену регулюючу функцію податків. Саме через неї здійснюється коректування попиту та пропозиції при підвищенні ціни товару за рахунок включення до неї акцизного збору під час реалізації товарів. Таким чином, держава виділяє товари, що можуть бути віднесені до предметів розкоші або складають сферу споживання забезпечених верств населення, і акумулює кошти, які сплачуються цією групою населення при купівлі подібних товарів. Саме за рахунок цих коштів формуються фонди, які використовуються на фінансування соціальних програм, видатків для підтримки малозабезпечених верств населення.

Механізм акцизних зборів дуже схожий з податком на додану вартість. При цьому вони і введені в Україні фактично разом. Ці податки збільшують ціну товару, тому що входять до неї у вигляді певної надбавки на стадії реалізації. Акцизний збір та податок на додану вартість визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника. Врешті-решт вони спрямовані на споживача товарів (послуг), а особа, яка реалізує товари (роботи, послуги), є фактично "агентом" держави зі збирання і перерахування податків до бюджету. Ці податки відносяться до непрямих, що обумовлено їх впливом на зростання цін на товари, і тим, що вони сплачуються споживачами не прямо, а у вигляді надбавки до ціни товару. Таким чином, діє прихована форма перерозподілу частки доходів кінцевих споживачів.

Але існують принципові моменти, які відрізняють акцизний збір від податку на додану вартість:

1. Акцизним збором в Україні обкладаються тільки товари (продукція), а податком на додану вартість – операції з продажу як товарів, так і робіт, послуг незалежно від того, який характер вони носять – виробничий або невиробничий.

2. Акцизним збором обкладається відносно невелика група підакцизних товарів; навпаки - податком на додану вартість – всі, за невеликим виключенням, товари;

3. Ставки акцизного збору численні і залежать від групи товарів. Він нараховується і сплачується тільки один раз; податок на додану вартість передбачає дві ставки: 20 відсотків і нульову та сплачується багаторазово, на кожному етапі виробництва і продажу товару.

4. Споживачами підакцизних товарів, як правило, є більш вузькі верстви населення, тоді як податок на додану вартість має універсальний характер та справляється фактично з усіх споживачів.

5. Акцизний збір справляється один раз при первісній реалізації виробленої підакцизної продукції або при ввезенні підакцизних товарів на територію України. Цим акцизний збір відрізняється від податку на додану вартість, який являє собою складний багатоступінчастий податок.[[167]](#footnote-167)

Механізм акцизного збору закріплений Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір». Першою статтею цього нормативного акта закріплено поняття акцизного збору як непрямого податку на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, що включається до ціни цих товарів (продукції). Відповідно до Закону України від 22 березня 2001 року » Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України « Про акцизний збір» істотно змінено формулювання поняття «акцизний збір». В ньому об’єднані три ключові ознаки. По-перше, акцизний збір є непрямим податком. На даний час - це єдиний податок, який визначено діючим податковим законодавством непрямим. По-друге, це податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні. Таке формулювання не повною мірою відповідає нормам Декрету, тому що в статті 3 цього акту в якості об’єкта оподаткування визначені не тільки товари і продукція, але і вартість додаткових послуг і робіт податкового агента, що пов’язані з реалізацією підакцизних товарів (продукції). По-третє, суми акцизного збору підлягають включенню до ціни підакцизних товарів (продукції).[[168]](#footnote-168) Практично відповідно закріплювався акцизний збір і російським податковим законодавством, коли акцизи визначалися як непрямі податки, що включалися до ціни товару і сплачувалися покупцем[[169]](#footnote-169). Ми вважаємо за доцільне звернути увагу на деякі моменти.

По-перше, традиційним для податкового законодавства є посилання на поняття "непрямого податку", але в жодному законодавчому акті не зустрічається ні визначення непрямого податку, ні хоча б розподілення податків на прямі та непрямі. Таким чином, законодавець використовує термін без відповідного узагальнюючого роз’яснення чи закріплення його змісту.

По-друге, при визначенні акцизного збору мова йдеться про непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари, без пояснення чи деталізації, які саме товари можна віднести до цих категорій. Зрозуміло, що в цьому випадку також можна йти шляхом вичерпного переліку, як фактично і робиться зараз. Але в переліку підакцизних товарів, у цьому випадку, закріплюються дві різнохарактерні групи товарів: монопольна група товарів (досить стала і незмінна) та високорентабельна (перелік яких може досить швидко змінюватись під час розвитку чи падіння виробництва).

Саме тому, на наш погляд, необхідно розглянути та обмежити певними рамками суб’єктивні підходи щодо включення товарів до категорії підакцизних: закріпити вичерпний перелік монопольних товарів (запобігти змінам цього переліку протягом, як мінімум, одного бюджетного року) та закріпити методику віднесення товарів до високорентабельних. У якості основного критерію для визначення рентабельності, мабуть, має сенс закріпити певний рівень, перейшовши який товари можна було б віднести до високорентабельних.

Таким рівнем може бути рубіж в 20 – 25 відсотків. При цьому рентабельність буде визначатися як відношення прибутку до витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції і відношення прибутку до вартості основних виробничих фондів и нормованих зворотних засобів.[[170]](#footnote-170)

Це виглядає таким чином:

, де

Р1  - рентабельність,

Р - прибуток, С – матеріальні витрати і V – заробітна платня.

Рівень вище 25 відсотків може бути межею рентабельності.

По-третє, законодавці України і Російської Федерації роблять наголос на тому, що акцизний збір входить до ціни товару. Але це дуже поверховий підхід, бо будь-який податок та збір входять до ціни товару, бо особливістю непрямих податків є входження їх до ціни виключно на стадії реалізації товару. Якщо прямі податки закладає в ціну виробник товару, то непрямі податки (в тому числі акцизний збір) включаються до ціни реалізації, коли для виробника, або особи, що реалізує товар, не важливо, який розмір цього податку. Показовим є закріплення переліку підакцизних товарів не в додатках до законодавчого акту, а в самому загальному законі. Так, в статті 181 “Підакцизні товари та підакцизна мінеральна сировина” Розділу 22 “Акцизи” Податкового кодексу Російської Федерації закріплюється вичерпний перелік підакцизних товарів та підакцизної мінеральної сировини.[[171]](#footnote-171)

**28.2. Платники акцизного збору**

*Платників акцизного збору* законодавство України поділяє на такі категорії.

1. Суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші відокремлені підрозділи) – *виробники підакцизних товарів на митній території України*, в тому числі з давальницької сировини по товарах (продукції), на які встановлені ставки акцизного збору в твердих сумах, а також замовники, за доручення яких виготовляється продукція на давальницьких умовах по товарах, на які встановлені ставки акцизного збору у відсотках до обороту, що сплачують акцизний збір виробнику. Виходячи з цього, якщо предметом операції з переробці давальницької сировини є виробництво продукції, що обкладається акцизним збором по ставках, визначеним у відсотках до обороту, платником виступає замовник, що, до речі, платить цей податок не до бюджету, а виробнику, тобто переробнику. По-друге, якщо предметом договору з переробці давальницької сировини є підакцизні товари (продукція), на які встановлені ставки акцизного збору в твердих сумах, платником є суб'єкт підприємницької діяльності – виробник таких товарів, тобто переробник.

Згідно з Законом України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах", ця операція визначається як операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання (давальницької сировини), незалежно від кількості замовників та виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату.[[172]](#footnote-172) До таких операцій відносяться операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки складає не менш 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

При цьому ведення бухгалтерського обліку і звітності з випуску такої продукції повинно відповідати умовам чинного законодавства, а саме - Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні," який визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Цей законодавчий акт розповсюджується на всіх юридичних осіб, які створені у відповідності з законодавством України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб’єктів господарчої діяльності, які зобов’язані вести бухгалтерський облік і надавати фінансову звітність.[[173]](#footnote-173)

Деталізує певні обов’язки таких платників “Положення про порядок надання висновків щодо визначення операцій, як таких, що належать до операції з давальницькою сировиною". Цим положенням визначається механізм розгляду в Міністерстві зовнішніх економічних зв‘язків і торгівлі України зовнішньоекономічних договорів (контрактів) для проведення щодо них операцій, які належать до операцій з давальницькою сировиною. [[174]](#footnote-174)

Якщо частина давальницької сировини або готової продукції отримується українським виробником в якості сплати за виконану роботу, тоді ним сплачується мито і справляється акцизний збір як при бартерних операціях. Також слід зазначити, що в цьому випадку, організації, які здійснюють тільки торгівельні і посередницькі операції на території країни з підакцизним товаром, не виступають в якості платників акцизного збору.

Водночас, Законом України "Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби" визначено особливості нарахування та сплати акцизного збору, що справляється з виготовлених вітчизняними виробниками та ввезених на територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів як певної групи підакцизних товарів. Зазначеним Законом встановлено, що платниками акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби є суб’єкти підприємницької діяльності – українські виробники цих товарів, а також замовники, за дорученням яких виготовляється ця продукція на давальницьких умовах.[[175]](#footnote-175)

Цим Законом передбачено, що власник готової продукції (тютюнових виробів), виготовленої з використанням давальницької сировини, сплачує акцизний збір не пізніше дня одержання готової продукції (тютюнових виробів). При цьому переробному підприємству (виконавцю) заборонено приймати сировину на давальницьких умовах для виготовлення підакцизних товарів (тютюнових виробів) без марок акцизного збору та посвідчення про реєстрацію в державній податковій інспекції суб’єктів підприємницької діяльності (замовника).

Відповідно до статті 7 Закону України "Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами" виробництво алкогольних напоїв на давальницьких умовах забороняється, а виробництво тютюнових виробів з давальницької сировини дозволяється тільки на українських підприємствах, які мають спеціальний дозвіл (ліцензії) на виробництво тютюнових виробів, і здійснюється згідно з чинним законодавством.[[176]](#footnote-176)

1 А. *Нерезиденти,* які здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на митній території України безпосередньо або через їх постійні представництва або осіб, прирівняних до них відповідно до законодавства. Необхідно відзначити, перша підгрупа платників діє на території Україні відповідно до загального податкового навантаження, до загальних та вичерпних норм національного податкового законодавства, то податковий режим другої підгрупи виробників підакцизних товарів та послуг деталізується статусом їх як нерезидентів і, відповідно до цього, цілою низкою міжнародних угод щодо оподаткування.

По ввезеним на територію України товарам – суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, незалежно від наявності внесених до них іноземних інвестицій. Необхідно відзначити, що Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 р. визначає імпорт товарів як купівлю (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) українськими суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб’єктів господарчої діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.[[177]](#footnote-177) Саме тому можна закріпити прив’язку платників до дій по імпорту, коли імпорт – це ввезення товарів на територію України для наступної їх реалізації чи власного споживання.

Умовою сплати акцизного збору та підакцизного вантажу при перевезенні є надання митниці копії платіжного доручення, яке завізовано митним органом за місцем державної реєстрації підприємства, на загальну вартість обов’язкових платежів, що повинні бути сплачені до Державного бюджету. Вони перераховуються на депозитні рахунки митних органів за місцем державної реєстрації суб’єктів підприємницької діяльності. Ця сума повинна відповідати сумі визначених податкових платежів, яку необхідно сплатити за партію товару, ввезеного за однією акцизною вантажною митною декларацією. Ця декларація являє собою документ, який заповнюється на уніфікованому бланку і містить відомості про вантаж, що буде ввезений на територію України з метою імпорту. Він використовується митними органами для посилення контролю за митним оформленням підакцизного товару.

Акцизні декларації подаються до митниці за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності разом з наступними документами:

* 1. зовнішньоекономічним контрактом;
	2. двома копіями платіжного доручення, завіреними суб'єктом підприємницької діяльності на суму встановлених платежів;
	3. екземпляром заявки розрахунку з оцінкою податкової інспекції про суму фактично сплаченого акцизного збору під час купівлі марок акцизного збору.

Наказом Державного Митного Комітету були деталізовані деякі специфічні механізми та прийнята "Інструкція про порядок застосування охорони і супроводження підакцизних товарів, що переміщуються транзитом через митну територію України", яка регулює порядок дій посадових осіб державної митної служби регіональних митниць відносно охорони і митного супроводження підакцизних товарів і інших предметів, в тому числі транзитних. У відповідності з цим Наказом, при необхідності охорони і митного супроводження підакцизного товару, приймається рішення у вигляді розпорядження про охорону і митне

супроводження підакцизного вантажу митною охороною.[[178]](#footnote-178)

1. *Фізичні особи* – резиденти або нерезиденти, які ввозять (пересилають) підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального чи не супроводжувального багажу, а також фізичні особи, які одержують такі підакцизні речі (предмети), що переслані через межі митного кордону України у виді поштових чи інших відправлень або не супроводжувального багажу, у обсягах чи вартістю, що перевищують норми без митного провозу (пересилання) для таких фізичних осіб, визначених митним законодавством. До даної категорії платників відносяться юридичні або фізичні особи, які купують (одержують) в інші форми володіння, користування або розпорядження підакцизні товари у податкових агентів.

Необхідно відзначити, що Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» визначає податкового агента як податкового агента як суб’єкта підприємницької діяльності, створеного у формі підприємства з іноземною інвестицією, а також його дочірні підприємства, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, право якого на звільнення від оподаткування окремими податками, зборами (обов’язковими платежами) було стверджено рішенням суду (арбітражного суду), уповноваженого згідно з статтею 4 цього Декрету здійснювати нарахування та стягнення акцизного збору з платників акцизного збору, а також вносити суми акцизного збору, стягнуті з його платників, до бюджету. [[179]](#footnote-179) Але зроблено це дещо незручно. В даному випадку необхідна певна кореспонденція норм.

Податковий агент - це суб’єкт, що характерний не лише для акцизного збору. Основна маса надходжень прибуткового податку громадян здійснюється при сплаті ними податків за основним місцем роботи, коли надходить цей податок через бухгалтерії підприємств і організацій, які і виступають в даному випадку також податковими агентами. Механізм акцизного збору передбачає застосування особливостей реалізації податкового обов'язку через дії податкового агента. Їм визнається особа, на яку покладається обов'язок щодо обчислення й отримання від платника податків та перерахування податку до відповідного бюджету.

Податковий агент не є платником акцизного збору, але є особою, уповноваженою законодавством нараховувати, стягувати акцизний збір з його платників і вносити його до бюджету, а також нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання таких повноважень.

Згідно до Закону України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» при ввезенні в Україну податковими агентами підакцизних товарів вони не сплачують акцизний збір при розмитуванні цих товарів, а при продажу на території України зобов'язані включити в їх вартість відповідну суму акцизного збору, одержати її від покупців і перерахувати до бюджету. Треба помітити, що відповідно до останньої частини ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір", податкові агенти практично не будуть мати можливості здійснювати діяльність з тими підакцизними товарами, що підлягають ліцензуванню або маркіруванню акцизними марками.[[180]](#footnote-180) Позбавлення статусу податкового агента здійснюється в таких випадках:

у результаті добровільного відмовлення податковим агентом від підтвердженого рішенням суду (арбітражного суду) права на звільнення від оподатковування акцизним збором;

за рішенням суду (арбітражного суду).[[181]](#footnote-181)

**28.3. Об'єкт оподатковування**

Об'єкт оподатковування залежить від характеру й основ класифікації підакцизних товарів, тобто окреслюється головними підходами до визначення предмета оподатковування. Предмет оподатковування дуже близький до об'єкта, однак необхідно підкреслити, що об'єкт є підсумковим поняттям, а предмет оподатковування визначається конкретними особливостями. Стаття 3 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26 грудня 1992 року виділяє три основних підходи до визначення об'єкта оподатковування, і в цьому законодавчому акті зроблена спроба встановити зв'язок між статтею, що закріплює категорію платників акцизного збору, і об'єктів оподатковування.

По-перше, це *обороти від реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції),в* тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безоплатної передачі товарів (продукції) або з їх частковою оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини.

По-друге, *обороти від реалізації (передачі) товарів (продукції) для власного виробництва*, промислової переробки (крім оборотів від реалізації (передачі) для виробництва підакцизних товарів), а також для своїх працівників.

По-третє, *митна вартість товарів (продукції), що імпортуються (ввозяться, пересилаються)* на митну територію України, в тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без оплати їх вартості або з частковою оплатою.[[182]](#footnote-182) Митна вартість є базою для обчислення податків і зборів, що справляються митницею. Відомості про митну вартість товарів і інших предметів, переміщуваних через митний кордон, декларанти заявляють під час декларування відповідно до діючого в Україні правилами. Вони повинні ґрунтуватися на достовірної, кількісно визначеної і документально підтвердженої інформації. Податкове навантаження на ввезення (вивезення) продукції в Україну (з України), що забезпечується митницею відповідно кожного податку або збору, можна описати формулою:

П = Б х С, де

П – сума податку (збору), що підлягає сплаті;

Б – база оподатковування, що ґрунтується на митній вартості або на фізичних показниках товару;

 С – ставка податку (збору).

Треба підкреслити, що при визначенні об’єкта оподаткування у випадку використання в якості давальницької сировини підакцизних товарів, за які вже було виплачено акцизний збір, сума акцизного збору, яка підлягає сплаті за готові товари, зменшується на суму раніше виплаченого акцизного збору. Здійснюється це тому, що при реалізації підакцизних товарів і продукції, виготовлених із давальницької сировини, вартість їх визначається ринковими цінами, що склалися на такі або аналогічні товари і продукцію в даному регіоні за звітний період.

При цьому оподатковуваний оборот, який і виступає, фактично, об’єктом, нараховується, виходячи з рівня фіксованих і регульованих цін або усереднених вільних цін і тарифів по підприємствам. Вони, в цьому випадку, включають фактичну собівартість і прибуток на подібні товари. Стосується це обміну на території України підакцизних товарів власного виробництва, при їх передачі безкоштовно або з частковою оплатою, а також реалізації на умовах комісії (консигнації). При характеристиці об’єкта оподаткування, деталізації обороту від реалізації підакцизних товарів, на наш погляд, необхідно розмежувати 2 групи товарів, які передбачають різні правові наслідки щодо виконання податкового обов’язку: товари, що підлягають позначенню марками акцизного збору; товари, що не підлягають позначенню марками акцизного збору.

В свою чергу, в першій групі товарів необхідно проводити розмежування на імпортні та вітчизняні товари, що потребують подібної процедури. Це має велике значення, тому що для цих груп існує різний порядок розрахунку, справляння та сплати податку на додану вартість та акцизного збору. В залежності від такого розподілення необхідно проводити чітке розмежування суб’єктів контролю за сплатою акцизного збору з підакцизних імпортних товарів, про що мова йтиметься нижче.

Для визначення об’єкта оподаткування при імпорті підакцизних товарів враховується митна вартість ввезеного товару, перераховується за курсом Національного Банку України з урахуванням сум сплаченого або нарахованого, але не сплаченого ввізного (імпортного) мита. Також під об’єкт оподаткування, в цьому випадку, підпадають і підакцизні товари, які використовуються для власного споживання, промислової переробки, а також для реалізації своїм виробникам. Показовим виглядає підхід законодавця Російської Федерації, де в податкову базу не входять митні збори за митне оформлення. Крім цього, податкова база визначається окремо по кожній ввезеній на митну територію Російської Федерації партії підакцизних товарів, а регулювання цього питання відноситься цілком до компетенції митного законодавства. Саме тому, на наш погляд, при визначенні податкової бази під час ввезення підакцизних товарів на митну територію України, має сенс перейняти підхід російського законодавця або використовувати чітке посилання на відповідний акт митного законодавства.

Основою для визначення об’єкта оподаткування і нарахування акцизного збору є вантажна митна декларація, де обчислена сума акцизного збору вказується окремим рядком. Нарахування акцизного збору проводиться, виходячи з митної вартості, перерахованої за курсом Національного Банку України, який діяв на день надання вантажної митної декларації. Фактично сплачена сума мита і митних зборів враховується лише в тому випадку, коли за імпортні підакцизні товари, ввезені для виробництва підакцизних товарів і за які до або під час проведення митних процедур, не був сплачений акцизний збір. Обов’язковою умовою при цьому є використання товарів не для виробництва підакцизних товарів.

Перерахування акцизного збору, виходячи з фактичної ціни реалізації цих товарів, в цьому випадку, не відбувається. Фактично сплачені суми акцизного збору за реалізовані на території України товари за іноземну валюту не відшкодовуються. У разі подальшої реалізації (обміну або передачі) підакцизних товарів, ввезених на територію України, а також включаючи товари, що були отримані тимчасово або на правах комісії суми акцизного збору також не відшкодовуються. За ці товари повинен бути сплачений акцизний збір, мито до або під час проведення митних процедур.

Відповідно до визначення об’єкта оподаткування по окремим різновидам підакцизних товарів особливості закріплення об’єкта оподаткування треба пов’язувати з характером податкового режиму платників акцизного збору. Так, для платників, що виробляють підакцизні товари на митній території України, об’єкт оподаткування буде складати:

1. Обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів шляхом їх продажу, обміну тощо.
2. Обороти з реалізації товарів для власного споживання, при переробці, для власних робітників.

Для платників податків (суб’єктів підприємницької діяльності, інших юридичних осіб, їх філій та підрозділів), що імпортують на митну територію України підакцизні товари, об’єкт оподаткування буде складати митну вартість товарів. При цьому неважливо, з якою метою імпортуються ці товари, з повною або частковою сплатою їх вартості шляхом бартерних (товарообмінних) операцій.

**28.4.Ставки акцизного збору**

Особливістю закріплення такого елемента податкового механізму як ставка податку є відсутність у законодавчому акті базової або основної ставки, навіть в Декреті Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" взагалі відсутнє визначення ставки акцизного збору. Законодавець відразу ж переходить до порядку обчислення збору. На наш погляд , це не зовсім зручно, і в цьому випадку необхідно розмежувати визначення ставок акцизного збору, хоча б і в дуже приблизній формі, та обчислення акцизного збору. Справа в тому, що обчислення акцизного збору може йти з використанням певних податкових пільг, а вони визначені в Декреті Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" дещо пізніше. Тому важко уявити застосування певних схем при обчисленні акцизного збору без використання пільгових режимів. Звичайно, в даному випадку мова йдеться не про всі пільги, а лише про ту їх частину, яка застосовується при визначенні бази оподаткування. Саме тому, на наш погляд, в законодавчому акті, що регулює акцизний збір, повинно бути чітке визначення податкових ставок акцизного збору, пільг по ньому, а лише потім можуть бути розташовані норми, які регулюють обчислення та сплату.

Статтею 4 Декрету Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" від 26 грудня 1992 року виділяються два типи ставок акцизного збору: у відсотках до обороту з продажу та в твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). Додаток є необхідним елементом нормативних актів, який регулює механізм акцизного збору і включає перелік товарів (продукції), що закріплені у якості підакцизних. Цей перелік тісно пов’язаний з декількома статтями, що закріплюють рівень ставок цього збору. Як відомо, ст. 4 Декрету Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" визначає ставки акцизного збору, а їх конкретизація по окремим товарам визначається додатком. Як вже відзначалося, особливістю закріплення акцизного збору є відсутність базової ставки і використання системи конкретних ставок для окремих товарів. Цей перелік підакцизних товарів і ставок дуже різноманітний. Рівень ставок складає від 10 до 300 відсотків. Такий розрив відбувся у зв’язку з появою у якості об’єкта оподаткування митної вартості імпортованих товарів. Використання ставок такого рівня пояснюється тим, що відбувається розрахунок щодо імпортованих товарів у відсотках до митної вартості з урахуванням мита.

Деталізація ставок і, фактично, пільг здійснюється і більш спеціальними законами. Так, стаття 2 Закону України "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої" (зі змінами і доповненнями) тимчасово до 1 січня 2001 року передбачала знижені ставки акцизного збору на вина та виноматеріали, які були вироблені в Україні з вітчизняної сировини.[[183]](#footnote-183)

Різниця в застосуванні розміру ставки акцизного збору у разі реалізації вино-продукції, що виготовляється з вітчизняної або імпортованої сировини, суттєва. Такий режим податкового сприяння направлений, перш за все, на максимальне використання сировинної бази України, розвиток виноградарства і садівництва в цілому та стимулювання роботи вітчизняних підприємств аграрного сектора економіки зокрема.[[184]](#footnote-184)

Обов’язковим елементом системи нормативних актів, що регулюють справляння акцизного збору, є декілька додатків. В сучасних умовах такими додатками є перелік підакцизних товарів та ставок, що їм відповідають.[[185]](#footnote-185) Здається, що відповідно до акцизного збору такий механізм дієвий, тому що перелік підакцизних товарів досить широкий та підлягає частим змінам і закріпити його в самому акті, який регулює справляння акцизного збору, дуже незручно. На нашу думку, доцільно дещо розширити кількість додатків. Так, поряд з основним переліком підакцизних товарів та їх ставок необхідно виділити групу підакцизних товарів, які набули цього статусу під впливом природних та інших незалежних від виробника або імпортованих умов.

Використання додатка, що закріплює перелік підакцизних товарів і їх ставок, можна розглядати як певне положення, що кореспондує механізм правового регулювання ставок і пільг. Застосування ставок від 10% до 300% чітко вказує на інтереси держави в виробництві або імпортуванні тих чи інших товарів, коли деяким з них за рахунок більш низьких ставок надаються за підсумками пільгові умови.

Р.А. Шепенко уточнює, що ставки акцизів значною мірою визначені положенням підакцизних товарів, продукції, виробів на ринку. Так, якщо акцизи справляються при експорті нафти, стабільного газового конденсату або природного газу, то вони являють собою різницю між низькими національними цінами на них, які визначені внутрішніми умовами їх видобутку і транспортування в державі, і більш високими світовими цінами, які залежать від витрат виробництва і реалізації енергоносіїв на світовому ринку. Акцизи, які справляються під час імпорту, являють собою різницю між більш високими витратами вітчизняних виробників і відносно низькими світовими цінами, які визначаються витратами основних виробників, що постачають ці товари на світовий ринок.[[186]](#footnote-186)

**28.5. Пільги щодо акцизного збору**

Хотілося б звернути увагу на не зовсім логічну послідовність розміщення статей в Декреті Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір". Відразу після визначення об’єкта оподаткування знаходяться статті, які регулюють обчислення акцизного збору (ст.4); випадки, коли не справляється акцизний збір (ст.5), що ускладнює застосування даного акта. Адже послідовність статей повинна відображати логіку як закріплення елементів правового механізму акцизного збору, так і особливостей визначення сум цього податку, що підлягають сплаті.

Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. були закріплені два види звільнення від акцизного збору.

1. *Акцизний збір (як раніше, так і тепер) не справляється при реалізації підакцизних товарів (продукції) на експорт за іноземну валюту.* В цьому випадку акцизний збір треба включати до ціни відвантаженої продукції і сплата його до бюджету здійснюється у встановлені строки. Система звільнення від сплати податків під час експорту виконує два завдання: а) проведення політики, яка спрямована на розширення експортного потенціалу держави; б) усунення перешкоди міжнародного обміну товарами. Підтвердженням експорту підакцизних товарів за іноземну валюту є належним чином оформлена декларація і виписка про надходження іноземної валюти за цю продукцію на валютний рахунок.

*2.Не підлягає оподаткуванню оборот від реалізації легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, сплата вартості яких проводиться органами соціального захисту, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога і т.п.) за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України. Вказана пільга діє тільки щодо спецавтомобілів, які ввозяться на митну територію України.*

Також не підлягають оподаткуванню акцизним збором підакцизні товари, які переміщуються через митну територію України транзитом. У разі надходження платежів при настанні гарантованого випадку при транзиті товарів через територію України, їх перерахування до Державного бюджету здійснюється в порядку, який передбачено чинним законодавством.[[187]](#footnote-187) Товари, які ввозяться на територію України у режимі тимчасового ввозу з умовою про зворотне вивезення, не підлягають оподаткуванню акцизним збором.

Деталізація спеціальних пільг здійснюється по окремих напрямках. Так, Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про ставки акцизного збору и ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них" визначає, що не оподатковуються (до 2007 року) акцизним збором обороти з реалізації легкових і вантажно пасажирських автомобілів, вироблені українськими підприємствами усіх форм власності. У випадку невиконання умов пільгового оподаткування, акцизний збір підлягає сплаті до бюджету незалежно від фінансово-господарського становища підприємства.

Не підлягають оподаткуванню акцизним збором (до 2007 року) також обороти від реалізації мотоциклів, шин для легкових автомобілів, які виробляються українськими підприємствами усіх форм власності (виробництво повинно складати не менш 100000 шин в рік). [[188]](#footnote-188) Підприємства - виробники автомобілів, мотоциклів і шин повинні кожного місяця надавати розрахунок акцизного збору податковим органам, з умовно нарахованими сумами акцизного збору (виходячи з оборотів від реалізації автомобілів, мотоциклів і шин) у строки, які визначені чинним законодавством.

При ввезенні громадянами на митну територію України предметів (товарів), на які встановлений акцизний збір на суму менше 200 ЄВРО (або при ввезенні одиничного неподільного предмета вартістю до 300 ЄВРО), акцизний збір не виплачується, за винятком лікеро-горілчаних виробів та тютюнових.[[189]](#footnote-189)

Таким чином, щодо акцизного збору податкові пільги дещо скорочені і складають вищезазначені блоки системи пільг. Але, на нашу думку, необхідно звернути увагу на одну важливу особливість пільг щодо акцизного збору. В цьому випадку, можна виділити окремий своєрідний різновид податкових пільг - похідних. Особливістю цих пільг є другий порядок державних обмежень. Якщо взагалі, по інших видах податків податкові пільги відносяться до усіх предметів оподаткування і їх обмеження встановлюється саме через систему пільг. Щодо акцизного збору перший рівень обмежень держави встановлюється ще на стадії закріплення вичерпного переліку підакцизних товарів, а податкові пільги застосовуються вже до цього обмеженого кола і, таким чином, пільгового переліку. Необхідно пам’ятати, що пільги щодо акцизного збору торкаються саме сплати податку та не звільняють платника від обов’язку податкового обліку та звітності ( у тому числі по пільгових товарах).

**28.6. Порядок обчислення і сплати акцизного збору**

Акцизний збір може розраховуватись за ставкою у процентах до обороту з продажу:

* за вільними цінами (виходячи з їхньої вартості без урахування акцизного збору, без податку на додану вартість)
* за регульованими цінами (виходячи з їхньої вартості, які реалізуються за державними фіксованими цінами без урахування торгівельних знижок і сум податку на додану вартість)
* при закупівлі імпортних товарів – виходячи з митної (закупівельної) вартості, збільшеної на суму ввізного мита, без урахування акцизного збору.[[190]](#footnote-190)

Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється таким чином:

при застосуванні ставки акцизного збору в гривнях по формулі:

А= З\*ДО, де А- сума акцизного збору; К- кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру, визначених відповідним законом;

при застосуванні ставки акцизного збору в євро по формулі:

 А= З\*Э\*ДО, де А- сума акцизного збору; С- ставка акцизного збору; Э – курс гривні до євро за станом на перший день відповідного кварталу; ДО – кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру, визначених відповідним законом.

Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена у відсотках, обчислюється по формулі:

А= З\*У, де А- сума акцизного збору; С- ставка акцизного збору; У - вартість.[[191]](#footnote-191)

Ставки акцизного збору затверджуються Верховною Радою України. Єдина для всіх країн Гармонізована система опису і кодування товарів дає чітке визначення підакцизного товару (це позбавило можливості зменшувати суми акцизного збору).

Якщо підприємець має постійне місце проживання в Україні і реалізує товари вітчизняного виробництва, то акцизний збір на вказані товари не нараховується. У випадку реалізації імпортованих товарів, на які відсутні документи про сплату акцизного збору, акцизний збір нараховується на загальних умовах, виходячи з митної вартості на аналогічні товари.

Особливості перерахування коштів до бюджетів та їх терміни визначаються різновидом акцизного збору. Якщо це платіж від реалізації імпортованих товарів, то строк його сплати залежить від дати перетинання митного кордону або моменту випуску товару зі складу у вільне використання на митній території України у встановленому порядку (при інших митних режимах – у співвідношенні з цими режимами). Як правило, акцизний збір перераховується до бюджету по мірі реалізації, виходячи з її фактичних оборотів за минулий період.

Ставки акцизного збору єдині на усій території України та забезпечують надходження коштів до державного (з товарів, ввезених на територію України) і місцевих бюджетів, частково з товарів, вироблених на даній території, за місцем їх виробництва і державного бюджету у співвідношення, встановлених Верховною Радою України.

*Датою виникнення податкових зобов'язань* з продажу підакцизних товарів (продукції) вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

* або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника акцизного збору як оплата товарів (продукції) які продаються, а у випадку продажу товарів (продукції) за готівкові кошти – дата їх оприбуткування в касі платника акцизного збору, за відсутністю такої – дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника акцизного збору;
* або дата відвантаження (передачі) товарів (продукції).

Суми акцизного збору, що підлягають сплаті, визначаються платниками самостійно, виходячи з обсягів реалізованих підакцизних товарів (продукції) по встановлених ставках.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують підакцизні товари (продукцію), в обов'язковому порядку при перетинанні кордону їх декларують і надають органам митного контролю декларацію в 2-ух екземплярах, один із яких цими органами відсилається до податкових інспекцій за місцем перебування суб'єктів підприємницької діяльності для справляння акцизного збору.

Власник готової продукції, на яку встановлена ставка акцизного збору в твердих сумах, що виготовлена на давальницьких умовах, сплачує акцизний збір виробнику (переробнику) не пізніше дня відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі. Умовою відвантаження виробником (переробником) готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, його власнику або за його дорученням іншій особі є документальне підтвердження банківської установи про перерахунок відповідної суми акцизного збору на розрахунковий рахунок виробника (переробника).

Терміни сплати акцизного збору:

а) підприємства-виробники алкогольних напоїв сплачують акцизний збір на 3-й робочий день після здійснення обороту з реалізації. Ця норма застосовується у випадку:

реалізації підакцизної продукції, виготовленої із спирту етилового, який придбаний без сплати акцизного збору (до вступу в дію Постанови Кабінету Міністрів України від 27 лютого 1999 року № 275” Про затвердження Порядку видачі і погашення податкових векселів, що підтверджують зобов'язання по сплаті акцизного збору і видаються суб'єктами підприємницької діяльності, у випадку одержання спирту етилового неденатурованного, призначеного для переробки іншої підакцизної продукції»);

реалізації алкогольних напоїв зі змістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць (слабоалкогольних напоїв), що відповідно до законодавства не підлягають маркіруванню марками акцизного збору;

реалізації алкогольних напоїв, виготовлених без використання спирту етилового.

Підприємства вторинного виноградного виноробства сплачують акцизний збір при придбанні акцизних марок на суму, розраховану із ставок акцизного збору на готову продукцію, виготовлену з виноградних виноматеріалів або сусла з використанням спирту етилового.

б) підприємствами- виробниками, які реалізують тютюнові вироби, - щомісяця до 16-го числа місяця, що настає за звітним, виходячи з фактичного обсягу реалізації тютюнових виробів за останній місяць;

в) власниками (замовниками) алкогольних напоїв, що включають спирт питний або етиловий, пиво і тютюнові вироби, які виготовлені на території України з використанням давальницької сировини, - не пізніше дня одержання готової продукції;

г) підприємствами (крім підприємств-виробників), що реалізують алкогольні напої (включаючи спирт питний або етиловий, пиво, тютюнові вироби) і власників давальницької сировини, у яких середньомісячні суми акцизного збору за минулий рік складали більш 25 тисяч гривень, - щодекадно 15 – 25 числа поточного місяця, 5 числа місяця, що настає за звітним, виходячи з фактичного оподатковуваного обороту за відповідну декаду;

д) підприємствами (крім підприємств-виробників), що реалізують алкогольні напої (включаючи спирт питний або спирт етиловий, пиво, тютюнові вироби), і власниками (замовниками) таких, виготовлених у межах України з використанням давальницької сировини, у яких середньомісячні суми акцизного збору за минулий рік складали до 25 тисяч гривень включно, а також особами, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і мають постійне місце проживання на території України, - щомісяця не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним від фактичного оподатковуваного обороту за минулий місяць.

Сплата акцизного збору суб'єктами підприємницької діяльності, громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства, що ввозять (пересилають) предмети (товари) на митну територію України, здійснюється одночасно зі сплатою інших митних платежів, тобто до або під час надання митної декларації (проведення митних процедур). Ця норма по сплаті акцизного збору не розповсюджується на алкогольні напої та тютюнові вироби, сплата акцизного збору за якою здійснюється безпосередньо до Державного бюджету України при придбанні акцизних марок у їх продавця.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що відповідно до законодавства придбали статус податкового агента і ввезли (імпортували) на митну територію України підакцизні товари (продукцію) без сплати акцизного збору, перераховують до бюджету акцизний збір протягом семи календарних днів, що настають за датою продажу (відчуження) підакцизного товару (продукції), і не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним, надають до органів державної податкової служби щомісячний звіт.

Акцизний збір не справляється при реалізації підприємствами – виробниками підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту на умовах документального підтвердження здійснення експортної операції, а саме:

довідкою установи банку про надходження коштів в іноземній валюті на розрахунковий рахунок платника;

копією вантажної митної декларації з оцінкою прикордонної митниці про перетинання товаром митного кордону України, скріплена особистою номерною печаткою працівника митниці.

Центральний податковий орган визначає порядок нарахування сум акцизного збору, виходячи з норм Закону від 21.12.2000 р. з питань оподатковування окремим видом акцизного збору. Знову створені підприємства, крім підприємств-виробників, що реалізують алкогольні напої, включаючи спирт етиловий або питний, пиво, тютюнові вироби, а також підприємства, що раніш не були платниками акцизного збору, сплачують акцизний збір, виходячи з фактичного оподатковуваного обороту за кожен місяць. Після тримісячного терміну з реалізації підакцизних товарів (продукції) акцизний збір сплачується щодекадно 15 – 25 числа поточного місяця, 5 числа місяця, що настає за звітним, і щомісяця не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним.

Усі платники акцизного збору, незалежно від того, виникло податкове зобов'язання в звітному місяці або ні, зобов'язані не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним, надати до органів державної податкової служби за місцем реєстрації Розрахунок акцизного збору.[[192]](#footnote-192)

**28.7. Сплата акцизного збору. Акцизні марки.**

Особливістю акцизного збору є його специфічність, але не тільки як специфічного податку (мова про це йшла на початку цього розділу), а і специфічної форми сплати цього податку. Довгий час акцизний збір сплачувався виключно в грошовій формі при перетинанні митного кордону України або реалізації вироблених на митній території України підакцизних товарів. З 1996 року в Україні застосовується специфічний засіб сплати податку, який має назву "бандерольного".

Акцизний збір, фактично, - єдиний податок, в якому застосовується “бандерольний” спосіб сплати, який здійснюється шляхом наклеювання акцизних марок. [[193]](#footnote-193) В Україні акцизні марки з’явилися у 1996 році відповідно до Указу Президента України від 18 вересня 1995 року "Про введення марок акцизного збору на алкогольні напої і тютюнові вироби". Цей нормативний акт визначає марку акцизного збору як спеціальний знак, яким маркуються алкогольні напої і тютюнові вироби і її наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного збору.[[194]](#footnote-194) Реалізація на території України імпортованих напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного збору забороняється. У протилежному випадку такі товари підлягають конфіскації або знищенню.

Відповідно до пунктів 32-34 "Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів" марки акцизного збору, невикористані для маркування товарів через їх пошкодження, приймаються від покупців цих марок для утилізації. Оформлені належним чином пошкоджені марки акцизного збору повертаються продавцю марок, який складає акт про їх утилізацію. [[195]](#footnote-195)

У практиці фінансово-господарських взаємовідносин між підприємством – виробником алкогольної продукції та її покупцем непоодинокі випадки рекламації, коли торгівельні підприємства (організації) повертають для переробки неякісну марковану алкогольну продукцію підприємствам -виробникам, які її виготовляли. У першу чергу, це стосується виноробної продукції. Під час переробки цієї продукції марки акцизного збору на пляшках розриваються, стають непридатними для повторного маркування і їх практично не можна наклеювати на окремі аркуші паперу.

У разі неможливості вирівнювання та наклеювання на окремий папір марок акцизного збору, зокрема, при поверненні покупцем підприємству-виробнику партії неякісної алкогольної продукції, на ньому створюється комісія, яка складає акт про списання таких марок акцизного збору.

Якщо акцизні марки мають явні ознаки підроблення та інші відхилення, то їх за рішенням продавця марок акцизного збору слід надіслати підприємству-виробнику для проведення відповідної експертизи, про що покупцеві марок видається відповідна довідка. Підприємством-виробником є Банкнотно-монетний двір Національного банку України, який виготовляє марки акцизного збору встановленого зразка на замовлення Державної Податкової Адміністрації України та відвантажує їх регіональним податковим адміністраціям відповідно до рознарядки (зведеної заявки-розрахунку на виготовлення необхідної кількості марок).

Після одержання висновку експертизи Банкнотно-монетного двору складається акт, на підставі якого зазначені марки підлягають утилізації, а в разі визнання їх фальшивими чи підробленими, надсилаються до органів Міністерства внутрішніх справ. В таких випадках, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України “Про виготовлення бланків цінних паперів та документів суворого обліку” Банкнотно-монетний двір Національного банку України має виключне право на виготовлення документів суворого обліку, в тому числі й марок акцизного збору.[[196]](#footnote-196)

 ГЛАВА 29

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

29.1. Місце податку на прибуток у системі податків і зборів України

Податок на прибуток є класичним варіантом прямого податку. З 1 січня 1995 року основним видом прямого податку, що стягується з юридичних осіб в Україні, став податок на прибуток, що був уведений Законом України від 28 грудня 1994 року “Про оподаткування прибутку підприємств”. Усі попередні три роки характеризувалися коливаннями законодавця від оподатковування доходів до оподаткування прибутку.

Закон України “Про оподатковування доходів підприємств і організацій” був прийнятий 21 лютого 1992 року і протягом всього 1992 року діяв на території України. В умовах пошуку оптимальних податкових важелів з початку 1993 року в якості основного прямого податку був уведений податок на прибуток (Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року “Про податок на прибуток підприємств і організацій”). Однак, незважаючи на більш прогресивний характер, він був скасований Законом України «Про Державний бюджет України на 1993 рік» (статті 7 і 8), і, починаючи з другого кварталу 1993 року, був відновлений у дії Закон України «Про оподатковування доходів підприємств і організацій». Така зміна в 1993 році пояснювалась спробою сформувати держбюджет, не збільшуючи його дефіциту. Одним з важелів цієї політики було обрано повернення до більш напруженого податкового преса, хоча такий крок і представляється більш ніж спірним. І знову ж бюджетним законом була продовжена чинність Закону України «Про оподатковування доходів підприємств і організацій» у 1994 році (Закон України «Про Державний бюджет України на 1994 рік»), хоча і з цілою низкою змін не на користь платника (збільшення ставки, скорочення пільг). 22 травня 1997 року був прийнятий Закон України «Про внесення змін у Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

29.2. Платник податку на прибуток

Перелік окремих видів платників викладений у ст.2 «Платники податку» Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

**Платниками податку є**:

— З числа *резидентів* — суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, що здійснюють діяльність, спрямовану на одержання прибутку як на території України, так і за її межами. *Резидентами* є юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. Дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї й імунітет, а також філії і представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності.

— *Філії, відділення й інші відокремлені підрозділи* платників податку – резидентів, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади.

Платниками податку на прибуток, одержаний від господарської діяльності залізничного транспорту, є управління залізниці. Перелік робіт і послуг, що належать до господарської діяльності залізничного транспорту, затверджується Кабінетом Міністрів України.

Доходи залізниць, отримані від господарської діяльності залізничного транспорту, визначаються в межах доходних надходжень, перерозподілених між залізницями в порядку, затверджуваному Кабінетом Міністрів України. Платниками податку на прибуток, що одержаний не від господарської діяльності залізничного транспорту, є підприємства залізничного транспорту і їхні структурні підрозділи.

Як специфічних платників даного податку можна виділити Національний банк України та установи пенітерціарної системи.

— *Національний банк України і його установи* (крім госпрозрахунковим, що оподатковуються у загальному порядку) сплачують до Державного бюджету України суму перевищення валових доходів над валовими витратами і частиною валових витрат років, що передують звітному року (у разі коли вони не відшкодовані валовими доходами таких років) після закінчення фінансового року.

 — Установи пенітенціарної системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної Державним департаментом України з питань виконання покарань, на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств, з включенням таких сум доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених Державним департаментом України з питань виконання покарань.

З числа *нерезидентів* — фізичні чи юридичні особи, створені в будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження з Україні, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародним договором України або законом. *Нерезидентами* визнаються:

– юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави;

– розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

29.3. Об'єкт оподатковування

Згідно зі ст. 3 “Об'єкт оподатковування” Закону “Про оподатківання прибутку підприємств” **об'єктом оподатковування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.**

Однією зі складових при визначенні об’єкта оподаткування є валовий доход. **Валовий доход — це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морський) економічній зоні, так і за їх межами.**

Валовий доход **включає**:

1) *Загальні доходи від продажу товарів* (робіт, послуг), у тому числі допоміжних і обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів (крім операцій з іх первинного випуску (розміщення) та операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації).

2) *Доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій* з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами.

3) *Доходи від спільної діяльності* та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходи від здійснення операцій лізингу (оренди).

4) *Доходи, не враховані в обчисленні валового доходу* періодів, що передують звітному, та виявлені в звітному періоді.

5) *Доходи з інших джерел та від позареалізаційних операцій.*

Пунктом 4.2. ст.4 даного Закону закріплений перелік грошових сум, що не включаються в склад валового доходу.

Наступним ключовим елементом, що безпосередньо впливає на визначення об’єкта оподаткування є валові витрати. **Валові витрати виробництва та обігу — сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.**

До *складу валових витрат* **включаються**:

1) *Суми будь-яких витрат*, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, з урахуванням обмежень, передбачених законом.

2) *Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані* (передані) до *Державного бюджету України* або *бюджетів територіальних громад*, до неприбуткових організацій, але не більш 4% оподатковуваного податком прибутку попереднього звітного періоду, за винятком відрахувань, уведених пунктом 5.8 ст.5 Закону.

3) *Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань* осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш 75% таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більш 10% оподатковуваного податком прибутку попереднього звітного періоду.

4) *Суми коштів, внесених до страхових резервів.*

5) *Суми внесених (нарахованих) податків, зборів* (обов'язкових платежів), установлених Законом України «Про систему оподатковування», за винятком податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених підпунктами 5.3.3, 5.3.4, та пені, штрафів, неустойок, передбачених підпунктом 5.3.5.

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

6) *Суми витрат, не віднесені до складу валових витрат* минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, встановлених правилами податкового обліку, і підтверджені такими документами в звітному податковому періоді.

7) *Суми витрат, не враховані в минулих податкових періодах* у зв'язку з допущеними помилками і виявлені в звітному податковому періоді у розрахунку податкового зобов'язання.

8) *Суми безнадійної заборгованості* в частині, що не віднесена на валові витрати, у разі коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку, а також суми заборгованості, стосовно яких закінчився строк позовної давності.

9) Суми витрат, зв'язаних з поліпшенням основних фондів та суми перевищення балансової вартості основних фондів та нематеріальних активів над вартістю іх продажу у визначеному порядку.

10) *Суми зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування* й інші види загальнообов'язкового (у тому числі державного) соціального страхування фізичних осіб, що складаються в трудових відносинах із платником податку.

11) деякі інші витрати, передбачені пунктом 5.2 ст.5 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”

У п.5.3. ст.5 Закону законодавець установив перелік видів витрат, що не включаються до складу валових витрат.

Під терміном **«амортизація» основних фондів і нематеріальних активів варто розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.**

Амортизації підлягають витрати:

1) на придбання основних фондів і нематеріальних активів для власного виробничого використання;

2) на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовлені таких основних фондів ;

3) на проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації й інших видів поліпшення основних фондів;

4) на поліпшення якості земель, не зв'язаних з будівництвом.

Усе різноманіття основних фондів представлено у виді трьох груп, причому для кожної з цих груп установлюється своя норма амортизації. До першої групи віднесені будинки, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування). Основні фонди цієї групи мають мінімальну (у порівнянні з іншими групами) квартальну норму амортизації —1,25%, що значно перевищує норми, які раніше застосовувалися. Друга група містить у собі автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі, побутові, електронні, оптичні і електронно-механічні прилади й інструменти, включаючи ЕОМ, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них. Квартальна норма амортизації їх найбільша і складає 6,25%. У третю групу включені інші основні фонди, що не включені до першої і другої груп. и: робочі і силові машини, устаткування, вимірювальні і регулюючі прилади, лабораторне устаткування, технологічне оснащення, інструмент, виробничий і господарський інвентар, інші основні фонди. Норма амортизації складає 3,75% за квартал.

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом застосування певної норми амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду.

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується по формулі:

Б(а) = Б(а-1) + П(а-1) — В(а-1) — А(а-1),

де Б(а) — балансова вартість групи на початок звітного періоду; Б(а-1) — балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному; П(а-1) — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному; В(а-1) — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному; А(а-1) — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у період, що передував звітному.

Платник податку може самостійно прийняти рішення про застосування прискореної амортизації основних фондів групи 3, придбаних після вступу в силу Закону, по наступним нормах (у розрахунку на календарний рік):

1-й рік експлуатації — 15%;

2-й рік експлуатації — 30%;

3-й рік експлуатації — 20%;

4-й рік експлуатації —15%;

5-й рік експлуатації — 10%;

6-й рік експлуатації — 5%;

7-й рік експлуатації — 5%.

Для суб'єктів космічної діяльності тимчасово, до 1 січня 2009 р., установлена щорічна 20-процентна норма прискореної амортизації основних фондів групи 3.

29.4. Ставка податку

Прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 30% до об’єкта оподаткування.

Українське законодавство розмежовує нерезидентів на тих, які не здійснюють підприємницьку діяльність на території України, і тих, які цю діяльність здійснюють через постійні представництва. У статті 13 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” зазначені ставки податку на доходи нерезидентів. У нерезидентів (які не здійснюють діяльність в Україні через постійні представництва) з доходів, отриманих із джерел на території України, резидент (який виплачує ці доходи) утримує податок і перераховує в бюджет.

Доходи таких нерезидентів оподатковуються за наступними ставками:

від фрахту — 6%;

від перестрахування ризику — 15%;

від страхування ризику — 30%;

від надання рекламних послуг — 30%;

доходи у вигляді дивідендів — 15%.

Резиденти, що здійснюють виплату доходу нерезидентам від здійснення портфельних інвестицій (у процентній облігації чи процентні казначейські зобов'язання, емітовані за рішенням резидента, зокрема, уповноваженого державного органу чи органу місцевого самоврядування (за винятком облігацій зовнішніх державних позик), зобов’язані утримувати під час виплати такого доходу та сплачувати податок у розмірі 30% від суми такого доходу. Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів на безпроцентні (дисконтні) облігації чи казначейські зобов’язання, оподатковуються за ставкою 30%.

Доходи нерезидентів, що здійснюють підприємницьку діяльність через постійні представництва, обкладаються податком у загальному порядку, тобто за ставкою 30%.

29.5. Пільги по податку на прибуток

Від оподатковування звільняються доходи неприбуткових організацій, отримані у вигляді:

коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

пасивних доходів;

коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям як компенсація вартості отриманих державних послуг.

У разі, коли доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітного (податкового) року на кінець першого кварталу наступного за звітним роки перевищують 25% від загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок з нерозподіленої суми прибутку за ставкою 30% до суми такого перевищення.

До неприбуткових організацій належать (п. 7.11.1 ст. 7 Закону):

а) органи державної влади України, органи місцевого самоврядування і створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

б) благодійні фонди і благодійні організації, створені в порядку, визначеному законом, для проведення благодійної діяльності;

в) пенсійні фонди, кредитні союзи;

г) спілки, асоціації й інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників і не здійснюють підприємницької діяльності, за винятком отримання пасивних доходів;

д) релігійні організації;

е) житлово-будівельні кооперативи, об'єднання власників багатоквартирних будинків.

Звільняється від оподатковування прибуток підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, майно яких є їх власністю, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), крім підакцизних товарів та прибутку, одержаного від грального бізнесу, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, складає не менш 50% загальної чисельності працюючих за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25% суми витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва.

Звільняється від оподатковування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів.

Не підлягають оподатковуванню виграші у державні грошові лотереї. Під державними грошовими лотереями варто розуміти лотереї, що передбачають наявність призового фонду в розмірах не менш як 50% від суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менш як 30% від доходів, що залишаються у розпорядженні після відрахувань до призового фонду.

 Також звільняються від оподатковування:

− заготівельних підприємств від продажу відповідно до закону окремих видів відходів як вторинної сировини за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;

– доходи у вигляді коштів, матеріальних цінностей та нематеріальних активів, отримані позашкільними навчальними закладами, незалежно від підпорядкованості, типу і форми власності, від здійснення або на здійснення діяльності, передбаченої їх статутом.

Податком у розмірі 50% діючої ставки оподатковується прибуток:

– платників податку від проведення науково-дослідних і реставраційних робіт у сфері охорони культурної спадщини;

– від продажу інноваційного продукту, заявленого при реєстрації в інноваційних центрах, створених відповідно до закону. Така пільга діє протягом перших трьох років після державної реєстрації продукції як інноваційної.

29.6. Обчислення і сплата податку на прибуток

Облік отриманих доходів і здійснених витрат ведеться платником податків самостійно з метою визначення об’єкта оподаткування. Платник податків має право обрати і використовувати будь-який з двох методів: метод нарахувань або касовий метод ведення податкового обліку. Передбачається обов'язкове інформування податкового органу про обраний платником метод обліку.

При використанні **методу нарахувань** облік доходів і витрат платником податків проводиться, виходячи з часу придбання платником податків права на ці доходи або визнання за ним цих витрат, незалежно від часу фактичного одержання доходів чи здійснення платежів.

Використання **касового методу** припускає облік платником податків доходів і витрат, виходячи з часу відповідно вступу платника податків у право власності цих доходів чи визнання за ним цих витрат.

Платник податків, що використовує метод нарахувань, отримує можливість використання **податкового дисконту** (поправка). Податковим дисконтом визнається поправка, на яку з метою оподатковування необхідно збільшити отримані платником податків доходи. Він застосовується, якщо платник податків одержує додаткову й обумовлену виключно цим методом обліку вигоду від того, що момент здійснення витрат передує хоча б одному з моментів:

а) моменту їхнього визнання доходами другого учасника угоди, якщо останній не є фізичною особою чи іноземною юридичною особою і використовує касовий метод у податковому обліку;

б) моменту фактичного здійснення таких витрат, якщо платник здобуває товари у фізичної особи чи іноземної юридичної особи, незалежно від використовуваного їм методу податкового обліку. Моментом фактичного здійснення таких витрат є момент відповідної фактичної виплати коштів чи момент фактичної передачі майна.

Податковий дисконт повинен бути врахований при визначенні доходів платника в той звітний період, на який припадає момент закінчення використання їм зазначеної вигоди.

Валовий доход при товарообмінних операціях пов'язується з кожною з подій, що наступили раніше:

1) з датою відвантаження товарів;

2) з датою оприходування товарів на склад.

Обчислення податку відбувається:

1. Виходячи з об'єкту оподатковування шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань. Скоригований валовий доход — це валовий доход за винятком того, що до складу валового доходу не включається.

2. З урахуванням пунктів, у яких зазначені:

а) особливості оподатковування підприємств громадських організацій інвалідів;

б) особливості оподатковування окремих платників податку;

в) особливості оподатковування інноваційної діяльності інноваційних центрів, внесених до державного реєстру;

г) особливості оподатковування виробників сільськогосподарської продукції;

д) особливості оподатковування страхової діяльності;

е) особливості оподатковування неприбуткових організацій;

ж) механізм переносу збитків на наступні податкові періоди (ст.6).

Відповідно до підпункту 16.4 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” податок сплачується до бюджету не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом. Платники податку в терміни, визначені законом, подають до податкового органу податкову декларацію про прибуток за звітний квартал, розраховану наростаючим підсумком з початку звітного фінансового року.

Податковим органам заборонено вимагати форми податкової звітності, прямо не передбачені цим Законом, у тому числі бухгалтерських рахунків, балансів і іншої неподаткової звітності.

Платіжні доручення на перерахування податку в бюджет спрямовуються підприємствами в банківські установи до настання терміну платежу.

Протягом звітного (податкового) кварталу платники податку, за винятком нерезидентів і виробників сільськогосподарської продукції, сплачують у бюджет за перший і другий місяць такого кварталу авансові внески податку на прибуток. Авансові внески сплачуються в бюджет за підсумками першого і другого місяців звітного (податкового) кварталу до 20 числа другого і третього місяця такого кварталу відповідно.

Закон “Про оподаткування прибутку підприємств” (п.16.14) прямо передбачає, що обов’язок по сплаті податку реалізується тільки платником податку, а сплата податку іншими, ніж платник податку, особами не дозволяється.

Суми податку на прибуток зараховуються в бюджети територіальних громад за місцезнаходженням платника податку.

ГЛАВА 30

ПРИБУТКОВИЙ ПОДАТОК ІЗ ГРОМАДЯН

30.1. Місце прибуткового податку з громадян
 у системі податків і зборів України

Причини, що привели до виникнення різних варіантів прибуткового податку в різних країнах, мають свої особливості, однак є в них і багато спільного. Основна мета введення прибуткового податку — одержання державою бюджетних надходжень і забезпечення рівнонапруженості оподатковування на основі прямого визначення доходів платника.

Цей податковий важіль припускає рівність абсолютної, а не відносної величини даного платежу і виправданий для регіонів з однаковими кліматичними умовами господарювання і при незначній диференціації чистих доходів. Особливістю оподатковування доходів фізичних осіб є визначення сукупного доходу за винятком доходів, що не підлягають оподатковуванню. Такий підхід більш-менш адекватний системі з жорстко централізованими цінами. В умовах мінливих цін доходи повинні бути скориговані з урахуванням приросту вартості фінансових і матеріальних ресурсів, оцінки запасів, формування резервів. Саме тому зростання доходів найчастіше набуває інфляційного характеру.

 Найважливішим видом податків з фізичних осіб, характерним для будь-якої податкової системи, є прибутковий податок, що регулюється в Україні Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”. Традиційний і один з найважливіших розділів нормативного акту, що регулює прибутковий податок з громадян, присвячений характеристиці загальних положень. Під такою назвою (“Загальні положення”) він представлений у Декреті Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року “Про прибутковий податок із громадян” (розділ I). У Законі Української Радянської Соціалістичної Республіки від 5 липня 1991 року, який діяв раніше (розділ I). Розділ відкриває стаття, присвячена характеристиці платника податку.

30.2. Платники прибуткового податку

Платниками прибуткового податку в Україні є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства як ті, що мають, так і ті, що не мають постійного місця проживання в Україні.

Таким чином, в основі оподатковування фізичних осіб закладені два основних принципи:

1) принцип рівності в податковій сфері іноземців, осіб без громадянства і громадян держави, на території якої вони отримують доходи;

2) право держави, громадяни якої одержують доходи за його межами, оподатковувати ці доходи податком, кошти від надходження якого повинні витрачатися на розвиток виробництва даних територій.

Відповідно до Декрету “Про прибутковий податок із громадян” платниками прибуткового податку є винятково громадяни — фізичні особи, що одержують доходи як на території України, так і за її межами. Платники прибуткового податку поділяються на:

1) громадян України;

2) іноземних громадян;

3) осіб без громадянства.

Незважаючи на те, що платники прибуткового податку поділяються на вказані вище групи, вони мають рівні можливості в реалізації прав на вільний вибір видів діяльності у відповідності зі своїми здібностями і професійною підготовкою, з урахуванням особистих інтересів і суспільної необхідності.

Приналежність до громадянства України визначається Законом України від 16 квітня 1997 року «Про внесення змін до Закону України “Про громадянство України”.

Кожна з категорій платників прибуткового податку у свою чергу поділяється на:

— тих, що мають постійне місце проживання в Україні;

— тих, що не мають постійного місця проживання в Україні.

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

Дія Декрету була припинена Законом України № 25/98 – ВР від 15.01.1998 р. для сільськогосподарських виробників – учасників експерименту по введенню єдиного податку на території Глобинського району Полтавської області, Старобешевського району Донецької області, Ужгородського району Закарпатської області.

30.3. Об'єкт оподатковування

Об'єкт оподатковування тісно пов'язаний з категорією платників податку, тому що обов'язки платника податків виникають при наявності в нього об'єкту оподатковування і на підставах, установлених законодавчими актами. **Об'єктом оподатковування по прибутковому податку є доходи чи їхня частина (існують суми, що не включаються в оподатковуваний податком доход), а також одержання доходу (частіше це зустрічається у суб'єктів підприємницької діяльності), пов'язане з ­несенням витрат.** Об'єктом оподатковування в цьому випадку буде різниця валових доходів і понесених витрат, що були пов'язані з одержанням таких доходів. Об'єкт оподатковування охоплює усі види доходів, що одержуються з різних джерел і в різних формах, причому незалежно від виду діяльності.

У кінцевому результаті об'єктом оподатковування є:

1) у громадян, що мають постійне місце проживання в Україні,— сукупний оподатковуваний доход, одержаний з різних джерел як на території України, так і за її межами;

2) у громадян, що не мають постійного місця проживання в Україні,— доход, одержаний із джерел в Україні.

 Доходи, одержані за межами України громадянами з постійним місцем проживання в Україні, включаються до складу сукупного доходу, що підлягає оподатковуванню в Україні. Суми податку, сплачені за кордоном з одержаних за межами України доходів громадянами з постійним місцем проживання в Україні, зараховуються при сплаті ними прибуткового податку в Україні. При цьому розмір зараховуваних сум податку з доходів, сплачених за межами України, не може перевищувати суми прибуткового податку, що підлягає сплаті цими особами відповідно до законодавства України. Зарахування сплачених за межами України сум податку провадиться лише у разі письмового підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави факту сплати (утримання) податку.

Оподатковуваними прибутковим податком доходами, отриманими за місцем основної роботи (служби, навчання), вважаються доходи, одержані від підприємств, установ і організацій усіх форм власності, фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, з якими громадянин має трудові відносини, за умови обов'язкового ведення в цьому місці трудової книжки і провадження відрахувань до фонду соціального страхування. Сукупний оподатковуваний доход складають одержані за місцем основної роботи (служби, навчання) доходи за виконання трудових обов'язків. Вони включають заробітну плату за виконану роботу, нараховану за розцінками, тарифним ставкам і посадовим окладам; надбавки і доплати до тарифних ставок і окладів; премії за отримані результати; оплату відпусток відповідно до законодавства; виплати по трудових угодах. Крім цього, у сукупний оподатковуваний доход включається і ряд інших доходів, перерахованих у ст. 8 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок із громадян”.

Об'єктом оподатковування прибутковим податком у суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб є різниця між валовим доходом і понесеними витратами, пов'язаними з одержанням доходу. Ведення обліку підприємницької діяльності у фізичних осіб відрізняється від ведення обліку юридичних осіб: ведення обліку фізичних осіб носить більш спрощений характер. Основним звітним документом є книга обліку доходів і витрат, що підлягає реєстрації в податковій інспекції.

30.4. Ставка оподатковування

Стаття 7 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» має назву «Ставки податку». Однак вона є своєрідним продовженням попередніх двох статей, що фактично регулюють пільги по даному податку. Дійсно п. 1 включає таблицю, що установлює визначену пропорцію росту ставки податку від 10 до 50% у залежності від розміру місячного сукупного оподатковуваного доходу в мінімальних місячних заробітних платах. Саме тут міститься одна з найбільш традиційних податкових пільг — установлення неоподатковуваного мінімуму. Своєрідною пільгою можна розглядати й обмеження при нарахуванні податку на суми авторської винагороди (п. 2 ст. 7).

Прибутковий податок із сукупного оподатковуваного податком доходу громадян за місцем основної роботи (служби, навчання) обчислюється по наступним ставках:

 Специфікою ставок прибуткового податку є належність їх до змішаного методу. Існує як тверда ставка, що застосовується незалежно від величини отриманого доходу, так і диференційована ставка, що застосовується в залежності від величини отриманого доходу і величини, кратної визначеному показнику (неоподатковуваному податком мінімуму доходів громадян).

Тверда ставка застосовується у відношенні доходів, отриманих громадянами не за місцем основної роботи, у тому числі по сумісництву, за виконання разових чи інших робіт, здійснюваних на підставі договорів підряду й інших договорів цивільно-правового характеру, а також доходів фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, що одержують доходи від здійснення підприємницької діяльності і поряд з цим мають основне місце роботи. У статті 7 міститься два пункти, що встановлюють тверду ставку, незмінну для будь-яких сум доходів. Це 20% при оподатковуванні доходів, одержуваних не за місцем основної роботи фізичних осіб, що не мають постійного місця проживання в Україні.

Окремим пунктом у ст. 7 виділене оподатковування авторських винагород, виплачуваних спадкоємцям повторно, тому що оподатковування цих сум здійснюється по подвоєній ставці з використанням прогресивної шкали, але не більш 70% від отриманого (повторного) винагороди.

30.5. Пільги по прибутковому податку
 з громадян

 Статті 5 і 6 Декрету Кабінету Міністрів дуже тісно пов'язані між собою, фактично їх можна умовно об'єднати в один підрозділ, що охоплює пільги по прибутковому податку: ст. 5 регулює суми виплат, що не включаються в сукупний оподатковуваний доход, а ст. 6 — суми, на які зменшується сукупний оподатковуваний доход. Основні пільги по податку передбачені ст. 6 Декрету, але реально перелік діючих пільг значно ширше, а їхнє застосування пов'язане з певними обмеженнями. Тому необхідно привести повну **систему пільг по прибутковому податку з громадян**, що надаються:

**1.** Усім громадянам — платникам податку — у розмірі одного неоподатковуваного мінімуму за кожен повний місяць, протягом якого отриманий доход. У багатьох національних законодавствах встановлюється універсальна знижка — неоподатковуваний мінімум доходів, при якому оподатковуванню підлягають тільки доходи, що перевищують цей мінімум. Зміст пільги — забезпечити задоволення мінімальних життєвих потреб. Можливо, має сенс установлення декількох рівнів подібного мінімуму, оскільки мінімальні витрати ряду осіб (інваліди, сироти і т.д.) перевищують витрати звичайних платників. Тому такі особи мають право на більш високий рівень неоподатковуваного мінімуму доходів.

**2.** Одному з батьків (опікуну, попечителю) на кожну дитину у віці до 16 років. Батькам, що знаходяться в шлюбі, зменшення оподатковуваного доходу проводиться одному з них на вибір. Якщо в одного з супругів є діти від попереднього шлюбу, то другий з них не втрачає право на одержання пільги на дітей. У випадках, коли шлюб розірваний, пільга надається тому з батьків, з ким проживають діти.

**3.** Учасникам Великої Вітчизняної війни, інших бойових операцій по захисту колишнього СРСР з числа військовослужбовців, що проходили службу у військових частинах, штабах і установах, що входили до складу діючої армії, та партизанів в розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Пільга надається на підставі відповідних посвідчень.

**4.** Військовослужбовцям і призваних на навчальні, перевірочні збори військовозобов'язаних, що проходили службу в складі обмеженого контингенту радянських військ у Республіці Афганістан і в інших країнах, де в цей період велись бойові дії, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Пільги надаються на підставі «Посвідчення про право на пільги» і довідки районного (міського) Військового комісаріату.

**5.** Інвалідам з дитинства, інвалідам I і II груп, крім інвалідів війни I групи, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Пільга надається на підставі пенсійного посвідчення чи довідки лікувально-трудової експертної комісії.

**6.** Громадянам, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і віднесеним до 3 і 4 категоріям, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Підставою для надання пільги служить посвідчення встановленого зразку.

**7.** Громадянам, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і віднесеним до 1 і 2 категоріям, у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів. Підставою для надання пільги служить посвідчення встановленого зразку.

**8.** Інвалідам війни I групи в розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів. Підставою для надання пільги є відповідне посвідчення.

**9.** Для робітників, що служать і прирівняних до них з метою оподатковування громадян, що мають 3 і більш дітей у віці до 16 років, прибутковий податок зменшується на 50%. Зменшення проводиться на підставі:

— копії свідоцтв про народження дітей;

— довідки з місця роботи одного з чоловіків, що йому (їй) прибутковий податок на 50% не зменшується.

**10.** Батькам і одному з подружжя військовослужбовців, які загинули чи померли або пропали безвісті при виконанні службових обов'язків, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів.

**11.** Одному з батьків, який виховує інваліда з дитинства, і батькам, що виховують двох і більш інвалідів з дитинства, що проживають разом з ними і вимагають постійного догляду, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Пільга надається на підставі наступних документів:

— пенсійного посвідчення;

— довідки з лікарні про те, що дитина-інвалід має потребу в постійному догляді;

— довідки з ЖЕКа про те, що дитина-інвалід проживає разом з батьками;

— довідки з місця роботи одного з чоловіків про те, що з його (її) доходу вирахування сум у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів не провадиться (для тих батьків, що виховують одного інваліда з дитинства).

**12.** Громадянам, реабілітованим відповідно до Закону України “Про реабілітацію жертв політичних репресій на Україні”, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Підтвердженням служить посвідчення встановленого зразку. Підставою для нарахування служать Декрет Кабінету Міністрів України № 43-93 та Інструкція ГПІУ від 12 квітня 1993 року.

**13.** Громадянам, що підпадають під чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» (учасники бойових дій; інваліди війни; учасники війни; особи, на яких поширюється дія цього Закону; особи, що мають особливі заслуги перед Батьківщиною), у розмірі 15 неоподатковуваних мінімумів. Підтвердженням служить посвідчення (свідчення) установленого зразку, пенсійні посвідчення при наявності спеціальних штампів і записів.

30.6. Обчислення і сплата прибуткового податку

Обчислення, утримання і перерахування в бюджет прибуткового податку здійснюється підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності і фізичних осіб — суб'єктами підприємницької діяльності, які провадять виплати виплати доходів. Підприємства, установи, організації незалежно від форм власності (у тому числі створені за участю іноземних юридичних і фізичних осіб, представництвами іноземних фірм, дипломатичними і консульськими представництвами інших країн, представництвами іноземних засобів масової інформації), а також окремі фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, сільські (фермерські) господарства, кооперативи (включаючи колгоспи), релігійні організації, що використовують працю найманих робітників, що є основним місцем роботи (з оформленням трудової книжки, висновком трудового договору і з обов'язковою сплатою у Фонд державного соціального страхування), зобов'язані нараховувати, утримувати і перераховувати до бюджету прибутковий податок. При цьому для обчислення прибуткового податку використовується шкала ставок, визначена ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”.

 Відповідно до Декрету платниками прибуткового податку є громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства як ті, що мають, так і ті, що не мають постійного місця проживання в Україні. Якщо вищевказані особи проживають в Україні в сукупності не менше 183 днів у календарному році, то об'єктом оподатковування в них є сукупний оподатковуваний податком доход за календарний рік, отриманий з різних джерел як на території України, так і за її межами. У відповідності зі статтями 8 і 9 Декрету оподатковування доходів громадян, одержуваних за місцем основної роботи (служби, навчання), і прирівняних до них доходів (а саме: обчислення, утримання і перерахування в бюджет прибуткового податку), отриманих ними за місцем основної роботи (служби, навчання), провадиться підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності, фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, з якими громадяни перебувають у трудових відносинах, за умови обов'язкового ведення в цьому місці трудової книжки і проведення відрахувань у фонд соціального страхування.

Обчислення податку протягом року провадиться, виходячи із суми місячного сукупного оподатковуваного доходу, по основній шкалі ставок. Сума місячного сукупного оподатковуваного доходу громадян, що мають право на одержання пільг згідно ст. 6 Декрету, зменшується на розмір цих пільг. У випадку, якщо платник має право на одержання декількох пільг, йому надається тільки одна.

 **Сума податку обчислюється двічі**: *протягом року* — у джерела виплат; *за підсумками року* — податковою інспекцією за місцем проживання платника. Особливістю щомісячних розрахунків є те, що з оподатковуваного доходу не виключають передбачених законодавством пільг і знижок, і протягом 30 днів після виплати підприємства зобов'язані надіслати в податкові інспекції за місцем проживання кожного платника відомості про суму доходу й утриманого податку.

За підсумками календарного року громадяни зобов'язані подати в податкові інспекції до 1 березня наступного за звітним року за місцем проживання декларації про доход за місцем основної роботи та за місцем не основної роботи. Після цього використовується механізм пільг, які не враховувалися при обчисленні оподатковуваного доходу на підприємстві.

Таким чином, прибутковий податок обчислюється дванадцять разів (щомісяця) і тринадцятий раз — за підсумками року. Схема **обчислення прибуткового податку** включає кілька умовних етапів:

**А.** Щомісячні розрахунки податку (у відповідності зі ст. 8).

**Б.** Визначення сукупного доходу.

**В.** Зменшення сукупного річного доходу на розмір неоподатковуваного мінімуму (на дітей, що не досягли 16 років).

**Г.** Зменшення його з урахуванням додаткових пільг (інваліди; ветерани Великої Вітчизняної війни; учасники ліквідації Чорнобильської катастрофи).

**Д.** Обчислення податку відповідно до діючих ставок.

 Повернення надміру сплачених сум платежів провадиться установами банків за поданням відповідних фінансових органів у порядку, встановленому чинним законодавством по касовому виконанню Державного бюджету України. Фізичним особам (підприємцям) повернення сум надміру сплачених платежів провадиться на підставі платіжного доручення або чека фінансового органу, громадянам — чеком або перерахуванням на їх особові рахунки у відділенні Ощадбанку України на підставі платіжних доручень фінансового органу.

ГЛАВА 31

 МИТО

31.1. Місце митних платежів
 у системі податків і зборів України

У системі платежів у дохідну частину бюджету входить досить стійка група надходжень за здійснення державними органами юридично значимих дій. Вони займають специфічне місце в системі фіскальних платежів. З одного боку, вони дуже схожі з податковими платежами як по історії виникнення, так і по механізму вилучення. Найбільше близько митні платежі примикають до непрямих податків (деякі автори поєднують їх в одну групу платежів). З іншого боку, на відміну від податків подібні платежі носять чітко виражений умовний характер, що не властиво податкам.

Необхідно розглянути митні платежі в даному виданні з кількох причин. По-перше, важко представити механізм акцизів хоча б без згадування про мита, що реалізує однакові чи близькі акцизам мети. По-друге, відбувається своєрідне зближення, а іноді і взаємопроникнення чисто податкових механізмів і специфічних — митних платежів (так, законодавець ввів у механізм регулювання об'єкта податку на додану вартість специфічний елемент — митну вартість). І по-третє, митні платежі являють собою важливий канал накопичення бюджету і характеризувати податковий прес (тиск), не розглядаючи мито, — значить розглядати проблему поверхово.

31.2. Мито, його специфіка
 і види

Мито являє собою один з головних видів митних платежів і виступає у формі обов'язкового внеску, стягнутого митними органами.

**Мито — це вид митного платежу, стягнутий з товарів, що перетинають митний кордон держави (увезених, що вивозяться чи наступних транзитом).** Поряд з чисто фіскальної мито виконує як стимулюючу, так і захисну функцію. Захисна функція мита припускає формування бар'єрів, що перешкоджають проникненню на територію держави товарів, більш конкурентноздатних стосовно національних, або в яких держава не зацікавлена.

Стимулююча функція формує передумови інтересу до збільшення експорту. Економічно розвиті країни орієнтовані насамперед на регулювання імпортних надходжень. Експорт товарів, зроблених у країні, не обмежується, оскільки подібні процеси сприяють розвитку економіки. Було би помилкою вважати, що це відносно нова ідея. На подібних позиціях знаходилися кілька століть назад представники школи «меркантилістів», хоча вони і надмірно зміщали акценти в область торгівлі.

Мито має багато загального з непрямими податками і насамперед з акцизним збором:

— як і акциз, сплачується в остаточному підсумку за рахунок споживача;

— збільшує ціну товару на стадії формування ціни реалізації;

— контроль за правильністю сплати як акцизу, так і мита здійснюється податковими органами (у широкому змісті слова).

Однак умовний характер мита (перетинання митного кордону) не дозволяє віднести його до податків.

Диференціація видів митних пошлін може здійснюватися по декількох критеріях. Так, по характері спрямованості переміщуваних товарів, об'єктів мита поділяються на:

а) увізні;

б) вивізні;

в) транзитні.

**Платником митних пошлін** є особи, що ввозять (що вивозять) чи переміщають товари через митний кордон держави. Специфікою платника є те, що їм може бути як власник товару, так і уповноважена особа (декларант). На відміну від податкового регулювання, тут можлива передача обов'язку по сплаті митних платежів іншій особі, що не має відносин до товару. При характеристиці платника мито поділяється на таке, що сплачується:

а) юридичними особами;

б) фізичними особами. У цьому випадку досить значно розрізняються ставки мита в залежності від мети використання ввезеного товару: для особистого користування (ставки відносно невеликі) чи виробничого (рівень ставок вище).

**Об'єкт мита** являє собою митну вартість переміщуваних товарів, у відношенні яких повинна нараховуватися мито. Митна вартість перераховується у національну валюту за курсом Національного банку України, що діє на день подачі митної декларації.

**Ставки мита** єдині на всій території. Це, однак, не виключає різноманіття ставок:

а) адвалорні — ставки, встановлювані у відсотках до митної вартості оподатковуваних товарів;

б) специфічні — ставки, що нараховуються у встановленому розмірі за одиницю виміру ввезеного товару (кілограм, метр і т.д.). Дана ставка припускає специфічну характеристику товару, тоді як попередня припускає знеособлений предмет обкладання;

в) комбіновані (змішані) — ставки, що використовують сполучення адвалорних і специфічних пошлін при нарахуванні мита. Змішані мита використовуються як доповнення до специфічних або при їхній недостатній ефективності. Застосовуються в Австралії. У США при обкладанні імпорту годинників митна ставка встановлюється як у залежності від ціни, так і від кількості каменів у годиннику;

г) сезонні — ставки, за допомогою яких можливо оперативне реагування на ввіз і вивіз на територію держави сезонних товарів. Як правило, термін їхнього введення не може перевищувати шести місяців;

д) особливі — являють собою ставки, що реалізують захисні функції митних пошлін:

— антидемпінгові — ставки, що представляють собою визначену надбавку до звичайного імпортного мита. Застосовуються при ввозі на територію держави товарів за цінами більш низьким (демпінговими, непридатними), чим їхня ціна в країні що вивозить, і тому загрозливим підірвати основи виробництва країни-імпортера. За допомогою антидемпінгових пошлін ціни імпортованих товарів піднімаються до рівня, на якому з ними можуть конкурувати вітчизняні.

Досить гостро стоїть питання про чітке юридичне визначення поняття «демпінг». У 1967 році Женевська конференція ГАТТ прийняла Міжнародний антидемпінговий кодекс, ратифікований більшістю розвитих країн, що вступив у силу в 1968 році. До цього часу приймалися й аналогічні національні акти (США — 1921 рік; Франція — 1958 рік; Великобританія — 1957 рік; ФРН — 1962 рік; Італія — 1963 рік). Австрійський антидемпінговий закон відрізняється досить чітким визначенням, відповідно до якого експорт вважається демпінговим, якщо експортні ціни на 20% і більш нижче ціни товару на внутрішньому ринку і мінімум на 8% менше світової ціни ;

— спеціальні— ставки мита, що захищають митну територію від ввозу товарів, що загрожують вітчизняним виробникам (аналогічних чи безпосередньо конкуруючих). Іноді спеціальні мита використовують як відповідну міру стосовно дій інших держав, що погрожують інтересам вітчизняних виробників;

— компенсаційні — ставки мита, що застосовуються до ввезених товарів, у відношенні яких використовувався механізм субсидій, що відповідно занизилоїхню ціну, і це грозить завдати шкоди вітчизняному виробництву.

Механізм застосування **пільг** при сплаті мита досить різноманітний і включає:

1. Звільнення від сплати мита визначених категорій платників.

2. Зменшення ставок мита.

3. Повернення раніше сплачених сум мита.

4. Звільнення від мита визначених предметів.

Порядок сплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. Митний тариф являє собою систему ставок мита, застосовуваних до товарів, що переміщуються через митний кордон.

В Україні оподатковувані товари зосереджені в товарній класифікаційній схемі, заснованої на Гармонізованій системі опису і кодування товарів. Усі товари, що підлягають митному оформленню, зосереджені в 21 розділі, 97 главах, 1241 товарній групі, 5019 товарних позиціях. Кожен товар має чотиризначний цифровий код, де два перших знаки означають товарну групу, два інших — товарну позицію.

В основі числення мита лежить митна вартість товару і транспортного засобу. Визначення **митної вартості** здійснюється декількома*методами*:

1. *Метод оцінки за ціною угоди з увезеними товарами* — митна вартість визначається як ціна угоди, фактично сплачена чи підлягаюча сплаті за ввезений товар на момент перетинання їм митного кордону.

2. *Метод оцінки за ціною угоди з ідентичними товарами* (використовується при неможливості використання першого) — митна вартість визначається як ціна угоди з ідентичними товарами. Ідентичність припускає подібність по основних характеристиках (виробник, країна виготовлення, якість, знос).

3. *Метод оцінки за ціною угоди з однорідними товарами* — нагадує механізм попереднього методу. При цьому однорідні товари не обов'язково однакові у всіх відносинах, але мають подібні характеристики.

4. *Метод оцінки на основі вирахування вартості* — митна вартість визначається як ціна за продаж ідентичних чи однорідних товарів на внутрішньому ринку за винятком сум імпортних митних платежів, комісійних винагород, витрат на транспортування і т.д.

5. *Метод оцінки на основі додавання вартості* — митна вартість визначається як сума загальних витрат, характерних для продажу ідентичних чи однорідних товарів.

6. *Резервний метод* — використовується при неможливості застосувати попередні методи. Ціна угоди визначається з урахуванням світової практики і на основі діючого законодавства. Рішення про використання даного методу приймається митними органами.

Мито сплачується безпосередньо митному органу одночасно з прийняттям митної декларації чи до її прийняття. Мито зараховується в Державний бюджет, а митні органи здійснюють контроль за правильністю її числення і збору. Механізм внесення мита припускає визначені гарантії **(**форми забезпечення внесення платежів):

— застава товарів;

— гарантії фінансово-кредитних установ;

— гарантії третіх осіб;

— внесення належних сум на депозит.

###### Г Л А В А 32

 **ДЕРЖАВНЕ мито**

 Державне мито по своїй суті є не винятково податковим платежем, а скоріше судовим чи цивільним і більш детально воно регулюється не тільки податковим законодавством, але і цивільним, процесуальним, господарсько-процесуальним.

 Державне **мито являє собою плату, що стягується за здійснення юридично-значних дій в інтересах юридичних і фізичних осіб уповноваженими на це компетентними органами і видачу їм відповідних документів, що мають правове значення.[[197]](#footnote-197)**

Фактично, мито - це плата за здійснення дій (послуг), що здійснюються уповноваженими органами, стягнуте з метою покриття, що виникає у зв'язку з цим витрат. Головна особливість державного мита – це його індивідуальна відплатність. Сплачуючи державне мито платник переслідує визначені інтереси, зв'язані зі здійсненням на його користь дій публічно-правового характеру. З іншого боку, метою стягування державного мита є покриття витрат державного чи іншого органа, у зв'язку з його діяльністю .

 Особливості застосування механізму державного мита в Україні регулюються Декретом Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року «Про державне мито», а більш деталізує його застосування Інструкція про порядок числення і стягування державного мита, затверджена наказом Головної Державної податкової інспекції України від 22.04.1993року №15.

 Платниками державного мита на території України є фізичні і юридичні особи за здійснення в їх інтересах дій і видачу документів, уповноваженими на те органами.

 Державне мито стягується:

1. з позовних заяв, заяв по переддоговірних спорах, заяв (скарг) по справах окремого виробництва і скарг на рішення, прийняті у відношенні релігійних організацій, з касаційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що вступили в законну силу, а також за видачу судами копій документів;
2. з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що подаються в господарські суди, і заяв про перевірку рішень, визначень, постанов у порядку нагляду, а також про їхній перегляд по обставинам, що знов відкрилися;
3. за здійснення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад народних депутатів, а також за видачу дублікатів нотаріально засвідчених документів;
4. за реєстрацію актів цивільного стану, а також видачу громадянам повторних свідчень про реєстрацію актів цивільного стану і свідчень у зв'язку зі зміною, виправленням і відновленням записів актів цивільного стану;
5. за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження терміну їх дії і за внесення змін у ці документи; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян чи документів, що їх заміняють; за видачу чи продовження посвідка на проживання; за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина чи документу, що його заміняє, на право виїзду з України і в'їзду в Україну, а також з заяв про прийом до громадянства України і про вихід із громадянства України;
6. за видачу нового зразка паспорта громадянина України (крім обміну нині діючого паспорта на паспорт нового зразка); за оформлення нового зразка паспорта громадянина України для поїздки за кордон; за видачу громадянам України закордонного паспорта на право виїзду за кордон чи продовження терміну його дії;
7. за прописку громадян чи реєстрацію місця проживання;
8. за видачу дозволів на право полювання і рибальства;
9. за операції по випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних і місцевих позик, і по видачі приватизаційних паперів;
10. за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій по примусовому відчуженню такого майна у випадках, передбачених законами України;
11. за проведення публічних торгів (аукціону, тендера) об'єктами нерухомого майна, крім операцій по примусовому відчуженню такого майна у випадках, передбачених

законами України;

1. за дії, що зв'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтримкою їхньої дії;
2. за представлення в Кабінет Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи.

Перелік ставок державного мита представляє досить великий список, оскільки встановлюється у відношенні конкретних видів об'єктів обкладання.

 Державне мито сплачується за місцем розгляду й оформлення документів і зараховується в бюджет місцевого самоврядування, крім мита, стягнутого з позовних заяв, подаваних у господарський суд, із заяв про перевірку рішень, визначень і постанов господарських судів у порядку нагляду, а також за дії, зв'язані з одержанням патентів на сорти рослин, підтримкою їхньої дії і за представлення в Кабінет Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи, що зараховується в Державний бюджет України. Державне мито з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що надходять з інших держав і розглядаються відповідними органами України, зараховується в Державний бюджет України. Підтвердити факт надходження і зарахування, у випадку такої необхідності, державного мита у відповідний бюджет може тільки орган, на рахунок якого воно надійшло, незалежно від того де зберігаються платіжні документи, тобто територіальний орган державного казначейства.

 Сплата державного мита може здійснюватися в декількох формах:

1. Готівкою:
* безпосередньо в національній валюті;
* в іноземній валюті в перерахунку за курсом Національного банку України;
1. У безготівковому порядку ( перерахуванням через відділення банків сум мита з рахунків платників);
2. Митними марками.

З позовів, що надаються у суд чи господарський суд в іноземній валюті, а також за дії й операції в іноземній валюті державний збір сплачується в іноземній валюті. У випадку, коли розмір ставок державного мита передбачений у частинах неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, державний збір сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

ГЛАВА 33

ПЛАТА (ПОДАТОК) НА ЗЕМЛЮ

Земля (земельна ділянка) була одним з перших об'єктів оподатковування. В окремі періоди історичного розвитку земельний податок був ведучим, ніс найбільше фіскальне навантаження. Цілком природно, що в сучасній податковій системі України застосовується такий традиційний податковий важіль, як податок на землю.

Сплата даного податку передбачена ст. 14 Закону України «Про систему оподатковування» і регулюється Законом України «Про плату за землю» (у редакції від 19 вересня 1996 року), Земельним кодексом України, постановами Кабінету Міністрів України.

Використання землі в Україні є платним. Плата за землю стягується у виді земельного податку чи орендної плати, розмір яких не залежить від господарської діяльності власників і користувачів землі чи орендарів і визначається в залежності від грошової оцінки земельних ділянок.

**33.1. Платники податку**

Стаття 5 Закону України «Про плату за землю»[[198]](#footnote-198) досить часто трактує категорії «суб'єкт» і «платник». Дана норма права має потребу в істотній і принциповій доробці, тому що законодавець змішуючи ці поняття, фактично допускає сполучення публічного і приватно-правового регулювання. Регулювання орендних відносин повинне бути винесене за рамки податкового законодавства і суб'єктом податку повинний бути тільки власник земельної ділянки.

Що ж стосується закріпленого законом порядку, то платником плати за землю є власник землі і землекористувач, у тому числі орендар, якими можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи.

Платники сплачують податок на землю з дня виникнення права власності чи права користування ділянкою, а у випадку втрати платником цих прав, податок сплачується за період фактичного перебування в нього ділянки в поточному році. Облік платників (товаровиробників сільськогосподарської продукції і громадян) і нарахування земельного податку здійснюється щорічно за станом на 1 травня, інших платників – за станом на 1 лютого.

Право на земельну ділянку може належати декільком особам, тому, як характерну рису плати за землю слід зазначити існування в цьому випадку консолідованого платника.

**33.2. Об'єкт оподатковування**

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, що знаходиться у власності чи користуванні, у тому числі й орендованої. При цьому законодавець виділяє три категорії земель: землі сільськогосподарського користування, землі населених пунктів і землі промисловості, транспорту, зв'язку, оборони й інші. Стаття 79 Земельного кодексу України містить поняття земельної ділянки, як частини земної поверхні з установленими межами, визначеним місцем розташування і закріпленими у відношенні нього правами. Одиницею оподатковування, щодо сільськогосподарських угідь законодавчо закріплений один гектар орних земель, лугів, пасовищ, багаторічних насаджень.

Право власності на землю і право постійного користування земельною ділянкою виникає після одержання його власником чи користувачем документа, що задовольняє це право і його державної реєстрації. Право на оренду земельної ділянки виникає після висновку договору оренди і його державної реєстрації. Приступати до використання земельної ділянки до встановлення його межі у натурі (на місцевості), одержання документа, що засвідчує право на нього (державного акта) і державної реєстрації заборонено.

**33.3. Ставки податку**

Власники землі і землекористувачі сплачують плату за землю у формі земельного податку, а орендарі – у формі орендної плати.

Стаття 1 Закону України «Про плату на землю» установлює ставку податку як законодавчо визначений річний розмір плати за одиницю оподатковуваного податком земельної ділянки. Стаття 4 названого закону уточнює дане визначення, вказуючи що ставка земельного податку обчислюється в розрахунку на 1 квадратний метр.

Ставки земельного податку з одного гектара сільхозземель встановлюються у відсотках від їхньої грошової оцінки. Що стосується інших земельних ділянок, то ставки по них диференціюються і затверджуються відповідними місцевими Радами виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання і місця розташування ділянки, але не вище чим у два рази від середніх ставок з урахуванням коефіцієнтів, установлених Законом України «Про плату за землю».

Чинне законодавство передбачає застосування підвищених ставок податку у випадках:

* нецільового використання землі;
* перевищення норм відводу.

**33.4. Пільги по податку**

Законом передбачені такі пільги по платі за землю, як звільнення від сплати податку, а також його нестягування. У залежності від критеріїв, узятих за основу при поділі, пільги по розглянутому податку можна розмежувати на три групи:

1. По територіальній ознаці – поширюються на окрему територію, що необов'язково збігається з адміністративно-територіальною одиницею (зона радіоактивного забруднення в результаті Чорнобильської катастрофи; територія спеціальних економічних зон «Азов» і «Донецьк», територія пріоритетного розвитку в Житомирській області і т.д.). Законодавець висуває ряд додаткових умов, при наявності яких платник має право на це пільгове оподатковування (наприклад, суб'єкт на цій території повинний здійснювати визначені інвестиційні проекти).

2. По видимій ознаці – у відношенні визначених видів земельних ділянок (заповідники, національні природні парки, ботанічні сади, пам'ятники природи, дендрологічні і зоологічні парки; землі, що знаходяться в тимчасовій консервації чи в стадії сільськогосподарського освоєння і т.д.).

3. По суб'єктній ознаці – у залежності від суб'єкта податку застосовуються як до фізичних осіб (інваліди І і ІІ груп, громадяни, що виховують трьох і більше дітей, громадяни, що постраждали від Чорнобильської катастрофи і т.д.), так до юридичних осіб (органи державної влади й органи місцевого самоврядування; зареєстровані релігійні і благодійні організації, що не займаються підприємницькою діяльністю і т.д.).

Крім того, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування можуть установлювати наступні пільги:

* часткове звільнення від сплати податку;
* зменшення суми земельного податку, але в рамках коштів, зачислюваних на спеціальні бюджетні рахунки відповідних бюджетів.

**33.5. Числення і сплата податку**

Числення податку на землю провадиться на підставі даних Державного земельного кадастру.

Державний земельний кадастр включає дані реєстрації права власності, права користування землею і договорів оренди земельних ділянок, обліку кількості і якості земель, зонування територій населених пунктів, економічної і грошової оцінки земель.

Юридичні особи самостійно обчислюють суму податку щорічно за станом на 1 січня і до 1 лютого представляють дані у відповідну державну податкову інспекцію. Нарахування плати за землю громадянам проводиться державними податковими інспекціями, та до 15 липня поточного року видають платнику платіжне повідомлення про сплату податку.

Платежі за землю зараховуються на спеціальні бюджетні рахунки сільського, селищної чи міської Рад, відповідно, до територій на яких знаходяться земельні ділянки, при цьому, 30 відсотків цих коштів централізуються на спеціальному бюджетному рахунку Державного комітету України по земельних ресурсах, 10 відсотків – на спеціальних бюджетних рахунках Автономної Республіки Крим і областей.

Закон України «Про плату за землю» крім регулювання податкового механізму також визначає напрямок використання коштів, що надійшли від плати за землю.

Кошти від плати за землю використовуються на фінансування заходів щодо раціонального використання й охорони земель, підвищенню родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, зв'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення Земельного кадастру, здійснення землевпорядження і моніторингу земель, проведення земельної реформи і розвитку інфраструктури населених пунктів.

 **ГЛАВА 34**

 ПОДАТОК З ВЛАСНИКІВ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ
 і ІНШИХ САМОХІДНИХ МАШИН І МЕХАНІЗМІВ

34.1. Місце податку з власників
транспортних засобів у системі
 податків і зборів України

Протягом багатьох десятиліть громадяни — власники транспортних засобів — платили місцевий збір. З прийняттям у 1981 році Положення про місцеві податки збір був замінений місцевим податком, і до оподатковування було притягнуто як населення міст, так і сільське населення. Починаючи з 1988 року податок поширився і на транспортні засоби підприємств. В Україні податок з власників транспортних засобів стягувався на основі Закону України від 11 грудня 1991 року “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” (із змінами і доповненнями). 18 лютого 1997 року був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Закону України “Про податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів”.

34.2. Платники податку

Платниками податку є юридичні і фізичні особи (як українські, так і іноземні або особи без громадянства), які мають власні транспортні засоби, зареєстровані в Україні. До платників податку належать також власники моторних човнів, мотосаней і т.д., що сплачують податок у місцеві бюджети за місцем перебування власників транспортних засобів. До числа платників не віднесені філії й інші відособлені підрозділи юридичних осіб. Тому обчислювати і вносити в бюджет податок із власників транспортних засобів повинні саме юридичні особи.

Податком із власників транспортних засобів оподатковуються транспортні засоби, що у встановленому порядку підлягають реєстрації з одержанням реєстраційних знаків (державних) для участі в дорожньому русі. Реєстрація, перереєстрація або технічний огляд транспортних засобів без пред'явлення квитанції і платіжного доручення про сплату податку не проводиться. Хотілося б зробити одне зауваження. Справа в тому, що навряд чи правомірно акцентувати увагу на тому, що платником є власник транспортного засобу. У певній ситуації їм користується особа за генеральним дорученням, і реально податок оплачує вона, а не власник. Саме ця особливість врахована Законом України від 16 червня 1999 року «Про внесення змін у деякі закони України щодо фінансування дорожнього господарства», де підкреслюється, що податок сплачується або власником або від його імені особою, якій передане право користування.

Графіки проходження технічного огляду узгоджуються з органами місцевого самоврядування, в обов'язковому порядку представляються органам Державної податкової адміністрації і звичайно передбачають проведення техогляду до 1 серпня. При перенесенні дати проведення техогляду підприємство зобов'язане вчасно сповістити про це органи Державної податкової адміністрації. Необхідно звернути увага на те, що Рекомендаціями про порядок обліку платників нарахування податку з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів (затвердженими Державною податковою адміністрацією України за годженням з Державтоінспекцією, Держтехоглядом і Держфлотоглядом України) встановлено обов'язкове щорічне проходження техогляду тим транспортом (як юридичних, так і фізичних осіб), що використовується в комерційних цілях. У тому випадку, коли для таких транспортних засобів передбачене проведення техогляду два або більш разів на рік, податок сплачується перед проходженням першого з таких техоглядів.

34.3. Об'єкт оподатковування

Враховуючи те, що податок на транспортні засоби стягується з власників транспортних засобів, що зареєстрували їх, однією з вимог постанови Кабінету Міністрів України № 873 від 21 жовтня 1993 року «Про затвердження правил державної реєстрації й обліку автомобілів, автобусів, самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів і мотоколясок» є обов'язковість реєстрації транспортних засобів протягом 10 діб після їх придбання, одержання або появи обставин, що вимагають внесення змін у реєстраційні документи. Відповідно до Закону України від 30 червня 1993 року “Про дорожній рух” (ст. 34) державній реєстрації й обліку підлягають призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування автомобілі, автобуси, самохідні машини, сконструйовані на шасі автомобілі, мотоцикли всіх типів, марок і моделей, причепи, напівпричепи і мотоколяски.

Транспортні засоби реєструються на підприємства і громадян. Якщо транспортний засіб належить декільком громадянам, то реєстрація здійснюється на одного з них (громадянина, на якого оформлені документи, що підтверджують правомірність придбання засобу). Реєстрація транспортних засобів здійснюється на підставі заяви власника, документів, що підтверджують його особу, а також документів, що підтверджують правомірність придбання або одержання транспортного засобу, відповідність конструкції транспортного засобу встановленим вимогам безпеки, а також вимогам, які є основою для внесення змін у реєстраційні документи. Реєстрація транспортних засобів здійснюється за умови сплати передбачених податків, зборів і інших видів платежів (при перетинанні через митний кордон України транспортного засобу імпортер має надати документ, що підтверджує сплату мита, акцизного збору і ПДВ). Правомірність придбання транспортних засобів, номерних агрегатів підтверджується документами, виданими торговими організаціями, митними органами і судами, нотаріусами, органами соціального захисту населення, підприємствами — виробниками транспортних засобів, військовими частинами, відділами матеріальних фондів оперативних командувань підприємств, підрозділів Державтоінспекції і т.д.

Особливістю діючої редакції Закону є висока міра деталізації об'єктів оподатковування: вперше в податковому законодавстві (не враховуючи акцизного збору і митних зборів) об'єкти оподатковування закріплені чотиризначним кодом відповідно до Гармонізованої системи опису і кодування товарів, що значною мірою спрощує роботу зі сплати цього податку, оскільки розділом другим Рекомендацій про порядок обліку платників, нарахування податку з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів дана докладна характеристика кожного виду транспортного засобу.

Оподатковуванню підлягають усі включені до об'єкту оподатковування і зареєстровані в Україні відповідно до діючого порядку транспортні засоби (включаючи відомчу реєстрацію транспорту військових частин, технологічного транспорту — органами Держнаглядорохоронпраці, спортивних автомобілів — органами Держкомспорта і т.д.), а не тільки ті, які підлягають реєстрації в органах Державтоінспекції України.

34.4. Ставка оподатковування

Ставки податку встановлені в гривні за 100 см² обсягу циліндрів двигуна, із розрахунку на 1 квт (для транспортних засобів з електродвигунами) або розрахунку на 100 см довжини (для катерів і яхт).

Прив'язка ставок податку до обсягу циліндрів двигуна транспортного засобу в сучасних умовах, на наш погляд, не відображає особливостей оподатковування транспортних засобів. Справа в тому той самий обсяг циліндрів двигуна може бути пов’язаний з неоднаковою потужністю. І при цьому потужність двигуна (до якої, по суті, повинне прив'язуватися оподатковування транспортного засобу) не відображається його обсягом; варто також враховувати і деякі способи, що збільшують потужність двигуна (турбонадуви, тощо). Саме тому необхідно при встановленні ставок оподатковування за основу приймати кількість кінських сил, що відображає потужність двигуна транспортного засобу.

Ставка податку розраховується на 1 день кварталу, у якому здійснюється сплата податку. За більшістю транспортних засобів (особливо за легковими автомобілями) ставка податку в порівнянні з попередньою редакцією Закону істотно збільшена.

Законодавством встановлено обов'язок сплати податку з власників автомобілів легкових, вантажних (вантажопідйомністю більше 7 тон), автобусів. Усі транспортні засоби, що відносяться до цих категорій, підлягають оподатковуванню за одними ставками, для інших самохідних машин і механізмів передбачено використання інших розмірів ставок податку. При цьому необхідно мати на увазі, що пасажирські автомобілі місткістю до 8 чоловік, включаючи водія, відносяться до легкових автомобілів, більше 8 чоловік — до автобусів.

Цей податок характерний тим, що на відміну від основної маси податкових платежів, що використовують відносні ставки, він передбачав систему абсолютних ставок (від 50 копійок до 2 карбованців 04 копійок), що при значних темпах інфляції було абсурдно. Зміни ст. 3 саме і торкнулися цієї сторони проблеми, внаслідок чого були закладені ставки в частинах від мінімальної заробітної плати без індексації (від 0,005 до 0,03 мінімальної зарплати), а потім в ЕКЮ. І в підсумку знову відбулося повернення до ставок, виражених у національній валюті України: від 0,5 грн. до 30 грн. (Закон України від 16 червня 1999 року). Розмір ставки податку встановлюється залежно від об'єкта оподатковування (автомобілі легкові, вантажні, мотоцикли, моторолери, мотоблоки і т.д.), визначеного відповідно до коду по Гармонізованій системі опису і кодування товарів, і ставки податку на рік: з 100 см³ об’єму циліндрів двигуна, з 1 кВт потужності двигуна або 100 см довжини. Ставка податку закріплена в гривні і варіює в межах від 0,5 грн. з 1 Квт по автомобілях з електродвигуном до 30 грн. по легкових автомобілях з об’ємом циліндрів від 3501 куб. см і більш.

Законом не передбачені прогресивне оподатковування, оскільки об'єкт оподаткування незмінний, і припускає застосування твердих ставок податку.

34.5. Пільги по податку

Порівняно традиційна система пільг може бути розділена на дві групи. Перша включає платників, що цілком звільняються від сплати податку. Сюди відносяться підприємства автомобільного транспорту загального користування, державні бюджетні установи й організації, інваліди, що мають мотоколяски чи автомобілі з ручним керуванням, і т.д. Інша включає платників, для яких ставка податку скорочується на 50% (пожежні машини, машини швидкої допомоги і т.д.). Закон надає право місцевим органам державної влади звільняти цілком або частково від сплати податку окремих платників при наявності вагомих причин. Законом України “Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” передбачені наступні **пільги по цьому податку**.

*Повністю звільнені* від сплати податку:

а) підприємства автомобільного транспорту загального користування — щодо транспортних засобів, зайнятих на перевезенні пасажирів, на які в установленому законом порядку визначено тарифи оплати проїзду. Така пільга була і раніше, але при її застосуванні потрібно мати на увазі, що передача таких транспортних засобів в оренду (навіть якщо вони будуть використані орендарем для перевезення пасажирів і по тим же тарифам) розглядається як нецільове використання транспорту, а значить орендодавець втрачає право на пільгу, що підтверджується листом Державної податкової адміністрації України № 17-114-4/10-447 від 28 жовтня 1996 року.

б) *Навчальні заклади*, які повністю фінансуються з бюджетів стосовно навчальних транспортних засобів за умови використання їх за призначенням.

Ліміти кількості одиниць транспортних засобів установлює вищестояща організація, про що видається лімітна довідка про витрати бюджету на наступний рік, що визначається Положенням про порядок складання єдиного кошторису доходів і витрат бюджетної установи й організації, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України №180 від 21 лютого 1997 року.

У випадку, якщо установи й організації, що фінансуються з Державного бюджету, використовують транспортні засоби не за цільовим призначенням, права користування такою пільгою бюджетна організація не має. Що стосується використання в розмірі ліміту кількості транспортних засобів, то, якщо кількість транспортних засобів перевищує встановлений ліміт, податок бюджетними установами й організаціями за такі одиниці транспортних засобів сплачується на загальних підставах.

в) о*соби*, зазначені в пп. 1 і 2 ст. 14 Закону України “Про статус і соціальний захист громадян, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”[[199]](#footnote-199) , статтях 4-11 Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”[[200]](#footnote-200) , статтях 6 і 8 Закону України “Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні»[[201]](#footnote-201), постанові Кабінету Міністрів України №1026 від 31 серпня 1996 року «Про впорядкування надання пільг громадянам з деяких видів податків”[[202]](#footnote-202), можуть користатися пільгою на один легковий автомобіль з об’ємом циліндрів двигуна до 2500 см3 [[203]](#footnote-203), а інваліди І і II груп незалежно від об’єму циліндрів, або на один мотоцикл з об’ємом циліндрів двигуна до 650 см3, чи на один моторний човен або катер (крім спортивного) з довжиною корпуса до 7,5 м.

Отже, у випадку, якщо громадянин відповідно до законодавства, що втратило чинність, звільнявся від сплати цього податку на всі особисті транспортні засоби при проведенні технічного огляду, то при проведенні технічного огляду транспортних засобів після 1 вересня 1996 року він відповідно до вимог зазначеної постанови може бути звільнений від сплати податку лише на транспортні засоби, зазначені в постанові, а на інші особисті транспортні засоби податок необхідно сплачувати на загальних підставах. Це роз'яснення дається в листі Державної податкової адміністрації України № 17-0317-110/10-1375 від 24 лютого 1997 року.

г) о*соби*, зазначені в пп. 3 і 4 ст. 14 Закону України “Про статус і соціальний захист громадян, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” — щодо одного легкового автомобіля з об’ємом циліндрів двигуна до 2500 см3, або одного мотоцикла з об’ємом циліндрів до 650 куб. см чи одного човна моторного або катера (крім спортивного) з довжиною корпуса до 7,5 м до їх відселення і протягом трьох років після переселення з зони гарантованого добровільного відселення і зони посиленого радіоекологічного контролю.

 *Звільняються від сплати податку на 50%*:

а) сільськогосподарські підприємства-товаровиробники за трактори колісні, автобуси та спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше десяти (спеціалізація підприємства визначається статутом або загальним класифікатором галузей господарства Міністерства статистики України);

б) громадяни, у власності яких знаходяться легкові автомобілі (код 87.03), вироблені в країнах СНД і поставлені на облік в Україні до 1990 року включно.

Пільга в поточному році надається, якщо право на неї виникло до настання терміну сплати податку, тобто перед реєстрацією чи перереєстрацією і технічним оглядом транспортних засобів. З появою права на пільгу після терміну сплати податку пільга в даному році не надається.

Не визнаються об'єктами оподатковування: трактори на гусеничному ходу; мотоцикли, мопеди і велосипеди з обсягом циліндра двигуна до 50 см3; автомобілі спеціального призначення: швидкої допомоги і пожежні; машини і механізми для сільськогосподарських робіт; транспортні засоби вантажні, самохідні, які використовуються на заводах, у портах і аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані; окремі види яхт, вітрильних судів і човнів, спортивний водний транспорт. Транспортні засоби, які не є об'єктами оподатковування, перераховані в розділі 3 рекомендацій до Гармонізованої системи опису і кодування товарів “Товарна номенклатура зовнішньоекономічної діяльності”.

Податок із власників транспортних засобів не стягується за транспортні засоби, якщо вони не знаходяться на обліку Державтоінспекції чи інших органах, які проводять їх реєстрацію, перереєстрацію або техогляд. Якщо право користування транспортним засобом передано за дорученням іншій особі, податок із власників транспортних засобів сплачується його власником від його імені чи особою, якій воно передано, якщо це передбачено в дорученні на право користування транспортним засобом за місцем проживання власника.

Відповідно до Закону України «Про систему оподатковування» Верховна Рада Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські ради можуть установлювати додаткові пільги по оподатковуванню в межах сум, що надходять до їх бюджетів. Для вирішення питань про надання додаткової пільги по податку з власників транспортних засобів платник повинен звернутися до відповідної ради. Подача заяви про звільнення від сплати податку не припиняє його сплати або стягнення. У разі, коли подання підприємства про надання додаткової пільги буде задоволено відповідною радою, в особовому рахунку платника на підставі такого рішення проводиться відповідний запис.

34.6. Обчислення і сплата податку

Терміни сплати податку практично прив'язуються до часу здійснення технічного огляду транспортного засобу. Сплачується податок щорічно, але не пізніше першого півріччя перед реєстрацією, перереєстрацією або щорічним технічним оглядом. Обчислення податку здійснюється, виходячи із сумарної потужності транспортного засобу, з урахуванням його різновиду і ставки, встановленої в статтях 2 і 3 Закону[[204]](#footnote-204).

Конкретні терміни сплати податку Законом не передбачені, однак зафіксовано, що він виплачується перед реєстрацією чи перереєстрацією технічним оглядом транспортних засобів. При цьому органам Державтоінспекції та іншим органам, уповноваженим проводити реєстрацію або технічний огляд, пред'являються квитанції (платіжні доручення) про сплату податку або документи, що служать підставою для надання пільги (для громадян цими документами є посвідчення, поссвідчення про право на пільги, а також довідки, видані органами Міністерства оборони, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України).

Нова редакція Закону передбачає різні терміни сплати податку. Якщо для фізичних осіб він збігається з моментом здійснення технічного огляду перед реєстрацією, перереєстрацією, технічним оглядом транспортного засобу, то юридичні особи сплачують його поквартально рівними частками до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом

 Суми, що надходять за рахунок цього податку, розподіляються у співвідношенні: 85% — використовуються на фінансування ресурсів, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг загального користування, а також сільських доріг; 15% — надходять до бюджетів місцевого самоврядування на ремонт і утримання вулиць у населених пунктах, що знаходяться в комунальній власності, автомобільних доріг і доріг загального користування державного значення. Податок із власників транспортних засобів є джерелом фінансування будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування і проведення природоохоронних заходів на водоймищах. Підприємства сплачують податок щокварталу рівними частинами, виходячи з розрахунку суми податку за рік, а громадяни можуть його сплачувати щорічно або один раз у два роки, але не пізніше першого півріччя року, у якому здійснюється технічний огляд. Сума податку розраховується на підставі діючих ставок. За украдений транспортний засіб податок не сплачується за умови, що факт крадіжки підтверджений документами органів, якими порушено кримінальну справу.

Організація контролю за правильністю стягнення податку відповідно до Закону України “Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” покладена на державні податкові органи й органи, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію і техогляд транспортних засобів. Державні податкові інспекції зобов'язані систематично контролювати в органах, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію і техогляд транспортних засобів, у тому числі водних, правильністьстягування податку, повноту і своєчасність сплати податку й у випадку несплати податку вживати заходів по його стягненню.

 глава 35

 ПОДАТОК НА ПРОМИСЕЛ

35.1. Місце податку на промисел
 у податковій системі України

Сплата податку на промисел здійснюється в Україні відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел» від 17 березня 1993 року.

Особливістю цього податку є те, що його застосування поширюється тільки на торгову діяльність фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності. З торгової діяльності практично почався процес демонополізації економіки.

 Концепція розвитку внутрішньої торгівлі України визначає загальну стратегію і пріоритетні напрямки державного регулювання розвитку внутрішньої торгівлі в ринково орієнтованій системі господарських відносин і спрямована на підвищення ефективності організаційно-економічних перетворень у торгівлі. Перехід до системи вільного переміщення товарів поки що не призвів до формування повноцінного споживчого ринку. Споживчий ринок сьогодні — це ринок деформованої структури попиту через неплатоспроможність населення; ринок товарів низької якості; ринок, у якому масові порушення з боку суб'єктів господарювання стали об'єктивною реальністю. У зв'язку з нестабільністю економіки України поки неможливий відхід від стихійних нерегульованих ринків, що формуються за рахунок виплати заробітної плати в натуральній формі, торгівлі продукцією, вирощеної на власній земельній ділянці, і т.д.

35.2. Платники податку на промисел

**Платниками податку на промисел** є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства (далі громадяни) які мають, та які не мають постійного місця проживання в Україні, якщо вони не зареєстровані як суб'єкти підприємництва і здійснюють несистематичну, не більш чотирьох разів протягом календарного року, продаж виготовленої, переробленої або купленої продукції, предметів або товарів.

Платниками виступають громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства та особи, що не мають постійного місця проживання. Підставою для подібного розмежування є статус громадянина, що визначається Законом України від 16 березня 1997 року «Про громадянство України». Громадянство України визначає постійний правовий зв'язок особи і держави, що виражається в їх взаємних правах і обов'язках.

Іноземці мають право займатися в Україні підприємницькою діяльністю, передбаченою законодавством України. При цьому вони мають такі ж права й обов'язки, як і громадяни України, якщо інше не встановлене Конституцією і Законами України. Іноземці сплачують податки і збори відповідно до Законів України і міжнародних договорів України.

 І ще ряд зауважень щодо цього елемента правового механізму податку на промисел. По-перше, платниками є особи, які не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності. По-друге, платники здійснюють несистематичну діяльність із продажу товарів (у цьому випадку законодавцем закріплений і кількісний критерій несистематичності — чотири рази в календарному році). По-третє, несистематичному продажу підлягає: а) виготовлена; б) перероблена; в) придбана продукція.

35.3. Об'єкт оподатковування

**Об'єктом оподатковування** є сумарна вартість товарів за ринковими цінами, що визначається громадянином у декларації, поданої до державної районної (міський) податкової інспекції за місцем проживання, а громадянином, що не має постійного місця проживання в Україні,— за місцем реалізації товару.

Розмір плати за придбаний одноразовий патент є різновидом сплати прибуткового податку. Відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» об'єктом оподатковування є сумарний річний доход громадян (оподаткування, як правило, відбувається щодо фактично отриманого доходу). Однак, якщо використовується метод сплати прибуткового податку виходячи з оцінного доходу, то за результатами отриманого доходу протягом календарного року провадиться перерахунок прибуткового податку і визначається боржник ( держава або платник).

Особливістю визначення об'єкта оподатковування є те, що придбаний одноразовий патент є фіксованою платою і надалі не підлягає перерахунку. Для захисту інтересів платника (тобто для дотримання принципу справедливості оподатковування) при декларуванні товару необхідно використовувати ринкові ціни. Ціна являє собою грошове вираження зобов'язання здійснити платіж за продану продукцію. Ціна виражається в одиницях національної валюти за одиницю товару. Рівень цін складається під впливом низки об'єктивних обставин: особливостей товару, конкурентноздатності, співвідношення попиту та пропозиції і т.д. У кожному регіоні складаються свої центри торгівлі, так звані “основні ринки”, ціни яких визнаються базисними в торгівлі відповідними товарами і залежать від кількості посередників на шляху товару до кінцевого споживача.

У залежності від особливостей платників податку на промисел існує *два методи придбання одноразового патенту*:

а) за місцем проживання платника (у тому випадку, якщо громадянин має прописку);

б) за місцем здійснення торгової діяльності (у тому випадку, якщо громадянин не має прописки).

Придбання патенту здійснюється на підставі поданої декларації, в якій зазначаються: прізвище, ім'я, по-батькові платника; адреса проживання; найменування і вартість товару; кількість днів; кількість товару; вартість одиниці товару; сумарна вартість товару. Декларація, на підставі якої визначається об'єкт оподатковування, подається в податкову інспекцію за місцем проживання громадян України або в податковий орган за місцем реалізації товару (якщо громадянин не має постійного місця проживання). У декларації, крім загальних відомостей про громадянина, вказується перелік товарів, що передбачається реалізувати, і їх вартість.

 Форма декларації встановлюється Державною податковою адміністрацією України.

35.4. Ставка податку

**Ставка податку** на промисел встановлена в розмірі 10% від зазначеної в декларації вартості товару, що підлягає продажу протягом трьох днів, але не менше розміру однієї мінімальної заробітної плати. У випадку збільшення терміну продажу товарів до семи днів ставка податку збільшується до 20%. Таким чином, ставка для визначення вартості одноразового патенту при здійсненні торгової діяльності з урахуванням податку на промисел складає:

1.10 % — у випадку придбання одноразового патенту на 3 дні;

2.20 % — у випадку придбання одноразового патенту на 7 днів.

Збільшення ставки в залежності від збільшення терміну продажу товару до 7 днів обумовлене тим, що за 7 днів можливість реалізувати більший обсяг товарів зростає, і, отже, для забезпечення дохідної частини місцевого бюджету податок стягується в подвійному розмірі. Особливістю сплати податку на промисел є те, що вартість патенту, що придбавається, не може бути нижче граничного розміру (одного неоподатковуваного мінімуму), що встановлений ст. 3 Декрету. У цьому випадку не має значення кількість задекларованого товару, якщо процентне співвідношення не відповідає встановленому мінімальному розміру сплати одноразового патенту, тобто не приймається плата менше 17 гривень.

35.5. Пільги по податку на промисел

За допомогою пільг створюються умови для активізації інвестиційних процесів, насамперед у пріоритетних сферах матеріального виробництва, що відповідає основним напрямкам структурної перебудови за конкретними програмами і проектам збільшення випуску і здешевлення необхідних товарів.

Декрет передбачає своєрідну пільгу: не декларується і не оподатковується реалізація продукції, виробленої в особистому підсобному господарстві, як у сирому вигляді, так і у вигляді первинної обробки. Особливим є те, що дана пільга не виділена ні окремою статтею, ні окремим пунктом, а включена до ст. 2 “Об'єкт оподатковування”.

Ще однією з пільг, закріплених Декретом, є надання права фізичним особам, без реєстрації суб'єктами підприємницької діяльності і без придбання одноразового патенту, здійснювати продажособистих автотранспортних засобів. Дана пільга застосовується у випадку здійснення такого продажу не більш одного разу в рік.

35. 6. Обчислення і сплата податку

Податок на промисел сплачується шляхом придбання одноразового патенту на торгівлю, вартість якого визначається на підставі зазначеної платником сумарної вартості товарів і ставки податку. Мінімальний термін дії одноразового патенту — три, максимальний — сім днів. Одноразовий патент видається податковою інспекцією, виручена сума зараховується в місцевий бюджет за місцем придбання патенту. Форма патенту встановлюється Державною податковою адміністрацією України.

У зв'язку з тим, що здійснення торгової діяльності з придбанням одноразового патенту передбачає несистематичну діяльність, то і вести облік доходів і витрат не потрібно. Умовою здійснення несистематичної торгової діяльності за допомогою придбання одноразового патенту є реалізація товару винятково на території ринків. Придбання одноразового патенту при торгівлі на території ринку не звільняє громадянина, що здійснює таку торгівлю, від сплати ринкового збору і дотримання правил торгівлі на ринках.

 Вимогою ст. 1 Декрету є те, що при здійсненні несистематичної торгової діяльності (не більш чотирьох разів у календарному році) громадяни можуть здобувати одноразовий патент і здійснювати торгову діяльність без державної реєстрації суб'єктом підприємницької діяльності. У випадку здійснення торгової діяльності більш чотирьох разів на рік (тобто коли вона є систематичною) необхідно зареєструватися суб'єктом підприємницької діяльності, тому що відповідно до вимог Декрету здійснення самостійної, ініціативної діяльності на власний ризик з метою одержання прибутку є підприємницькою діяльністю. Також відповідно до Закону України “Про підприємництв” громадянину, що здійснює продаж товару більш чотирьох разів на рік, необхідно зареєструватися як суб'єкту підприємницької діяльності.

Особливістю відповідальності платників податків є те, що при недотриманні вимог Декрету застосовуються адміністративні штрафи у випадку:

1) здійснення продажу товарів без придбання одноразового патенту;

2) здійснення продажу товарів, не внесених у декларацію.

За ці порушення адміністративний штраф стягується в розмірі від 1 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. За повторне порушення санкція застосовується в розмірі від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Адміністративні штрафи застосовуються тільки у випадку, якщо дані порушення відбуваються громадянами, що здійснюють торгову діяльність не більш чотирьох разів у календарному році. Якщо контролюючими органами було встановлено, що продаж здійснювався більш чотирьох разів у календарному році, то розмір адміністративних штрафів регулюється Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок із громадян” і розглядається як здійснення торгової діяльності без державної реєстрації.

Податок на промисел зараховується до місцевих бюджетів за місцем придбання одноразового патенту.

**ГЛАВа 36**

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ЗБОРИ

36.1. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету

Відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, стягуються з користувачів надрами, що здійснюють видобуток корисних копалин на раніше розвіданих родовищах. Відповідно до Кодексу України про надра[[205]](#footnote-205) надра надаються організаціям, підприємствам і громадянам винятково в користування і тільки в тому випадку, якщо в них є спеціальний дозвіл (ліцензія) на використання ділянки надр.

Закон України «Про систему оподаткування»[[206]](#footnote-206) відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, відносить до загальнодержавних. Виходячи з цього, при видобутку корисних копалин на території України діють єдині правила обчислення і сплати таких відрахувань. При цьому не має значення якість добутих корисних копалин і умови їх видобутку.

**Платниками** збору за геологорозвідувальні роботи є користувачі надрами усіх форм власності, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, що добувають корисні копалини на раніше розвіданих родовищах, а також на розміщених на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морський) економічній зоні родовищах, що були заздалегідь оцінені і за згодою зацікавлених надрокористувачів передані їм для промислового освоєння.

**Об'єкт оподаткування**, а також механізм справляння збору за геологорозвідувальні роботи визначені Інструкцією[[207]](#footnote-207) про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, а також постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку встановлення нормативів відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, і їх справляння»[[208]](#footnote-208). Так, нормативи збору за геологорозвідувальні роботи встановлені окремо для кожного виду корисних копалин чи групи близьких по призначенню корисних копалин (природний газ, тверде пальне, торф, чорні метали, кольорові метали, рідкі метали тощо) у гривнях до одиниці видобутку чи погашення в надрах запасів корисних копалин і приведені в додатку до вищезгаданої постанови Кабінету Міністрів України.

Розмір таких відрахувань визначається користувачами самостійно, виходячи з вартості добутої мінеральної сировини чи продукції його переробки за певний період на основі нормативів з обліком офіційно встановленого й опублікованого індексу інфляції і понижуючих коефіцієнтів.

**Понижуючі коефіцієнти** застосовуються у випадках:

1. Якщо геологорозвідувальні роботи виконувалися частково за рахунок власних коштів, то, сплачуючи збір, застосовують коефіцієнти для окремих родовищ. Підставою для застосування коефіцієнтів є довідка Держкомгеології. Для оформлення довідки необхідно подати Державному інформаційному геологічному фонду засвідчені копії документів, що підтверджують небюджетне фінансування виконання геологорозвідувальних робіт.

2. Якщо добувається більше одного виду корисних копалин, які одночасно залягають на одному родовищі.

Відзначимо, що при видобутку більш одного виду корисних копалин збір за геологорозвідувальні роботи обчислюється за кожен їх вид окремо.

Платники складають розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи, що представляється в органи державної податкової служби за місцем реєстрації платника такого збору протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Причому, користувач надр, зареєстрований у податковому органі не того району (міста), у якому знаходиться експлуатоване їм родовище корисних копалин, додатково протягом 40 днів, наступних за останнім днем звітного кварталу, направляє копію розрахунку збору за геологорозвідувальні роботи до податкового органу за місцезнаходженням такого родовища корисних копалин з оцінкою органа державної податкової служби, що прийняла оригінал розрахунку.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи не справляються при видобутку:

1) раніше погашених запасів корисних копалин, віднесених у процесі розробки родовищ до категорії втрачених у надрах;

2) углеводородної сировини з нерентабельних шпар з метою недопущення вибухонебезпечних газопроявлень у населених пунктах нафтогазопромислових районів;

3) підземних вод, які не використовуються у господарстві, видобуток яких є технологічно змушеним у зв'язку з видобутком інших корисних копалин у обсягах, погоджених з відповідними органами Державного гірського нагляду, Державного геологічного контролю й охорони навколишнього природного середовища;

4) копалин, що здійснюється для усунення забруднення надр;

5) копалин для усунення їх шкідливої дії (засолення, заболочування, забруднення тощо).

Сплата збору за геологорозвідувальні роботи провадиться в два етапи.

1. Здійснення авансових платежів у строки:

до 20 числа третього місяця звітного кварталу і до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом у розмірі однієї третини суми розрахованого збору.

2. Остаточна сплата відрахувань здійснюється протягом 10 днів, наступних за останнім днем граничного терміну надання розрахунку збору, з обліком сплачених авансових внесків.

Збір за геологорозвідувальні роботи в повному обсязі зараховується в Державний бюджет на рахунок, відкритий відповідно до коду бюджетної класифікації.

36.2. Збір за спеціальне використання природних ресурсів

Специфіка збору за спеціальне використання природних ресурсів укладається в тім, що його назва відображає значеннєве навантаження платежу, але не дає його точного визначення. До збору за використання природних ресурсів відносяться:

1) плата за спеціальне використання лісових ресурсів;

2) плата за спеціальне використання водних ресурсів;

3) плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин.

36.2.1. Плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Справляння плати за спеціальне використання природних ресурсів здійснюється у відповідності зі статтями 89–91 Лісового кодексу України і Порядком справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України й інших нормативних актів[[209]](#footnote-209). Використання лісових ресурсів підрозділяється на спеціальне і загальне. Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється тільки на території земельних ділянок, наданих у користування. Такими користувачами можуть бути один чи кілька тимчасових лісокористувачів у тому випадку, якщо використовуються кілька лісових ресурсів. Дозволяється здійснювати такі види спеціального використання лісових ресурсів: заготівлю деревини під час рубань головного користувача; заготівлю живиці; заготівлю другорядних лісових матеріалів (пінь, дуб, кора й інше); побічне лісове використання.

Постійними користувачами можуть бути: спеціалізовані лісогосподарські підприємства, інші підприємства, установи, організації, у яких створені спеціалізовані підрозділи для ведення лісового господарства, а також для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей, а також проведення науково-дослідних робіт. Для постійного використання можуть надаватися земельні ділянки лісового фонду, площа яких не перевищує 5 гектарів. Право постійного користування земельними ділянками лісового фонду закріплюється державним актом на право постійного користування землею.

До тимчасових користувачів можуть відноситися: підприємства, установи, організації, об'єднання громадян, релігійні організації, громадяни України, іноземні юридичні особи і громадяни. Земельні ділянки лісового фонду надаються в тимчасове користування за умови згоди постійного лісокористувача земельними ділянками лісового фонду. Тимчасове користування земельними ділянками лісового фонду може бути короткостроковим — до 3-х років і довгостроковим — від 3-х до 25 років. В тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду можуть надаватися на умовах оренди. Умови оренди визначаються за згодою сторін у договорі.

За спеціальне використання лісових ресурсів передбачені наступні **види плати**:

1) за встановленими таксами;

2) у виді орендної плати;

3) у виді доходу, отриманого від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

**Розмір збору** за спеціальне використання лісових ресурсів установлюється, виходячи з лімітів їх використання, такс на лісову продукцію і послуг з урахуванням якості і приступності. Такси і порядок справляння збору на лісові ресурси державного значення встановлюються Кабінетом Міністрів України, а на лісові ресурси місцевого значення – Радою міністрів Автономної республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими держадміністраціями. У разі застосування конкурсних умов реалізації лісових ресурсів плата встановлюється не нижче чинних такс. Розмір орендної плати встановлюється за згодою сторін у договорі оренди, однак не нижче встановлених такс на лісові ресурси.

**Розрахунок збору** представляється платниками протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

**Платежі** за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення **зараховуються** в розмірі 80% у Державний бюджет, 20% — у місцеві бюджети за їх місцезнаходженням. Плата за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення зараховуються відповідно в бюджети місцевого самоврядування. Ці платежі спрямовуються на виконання робіт з відновлення лісів, проведення лісогосподарських заходів і утримання лісів у належному санітарному стані.

36.2.2. Плата за спеціальне використання водних ресурсів

Відповідно до Водного кодексу України[[210]](#footnote-210) плата за спеціальне водовикористання справляється з метою забезпечення раціонального використання й охорони вод, відновлення водних ресурсів і включає плату за забір води з водних об'єктів і за скидання в них забруднюючих речовин. До спеціального використання водних ресурсів відноситься використання водних ресурсів для задоволення водою виробничих і сільськогосподарських потреб, а також потреб населення. Воно здійснюється за допомогою спеціальних пристроїв і установок або без їх застосування, що впливає на якісні і кількісні показники стану водних ресурсів.

Плата встановлена за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного і місцевого значення. До водних ресурсів загальнодержавного значення відносяться:

а) поверхневі води, віднесені до басейнів рік, що розташовані чи використовуються на території декількох областей, включаючи всі припливи;

б) підземні прісні води.

До водних ресурсів місцевого значення відносяться водні ресурси, що не відносяться до ресурсів загальнодержавного значення. Перелік водних ресурсів місцевого значення визначається Державним комітетом з водного господарства за участю Міністерства охорони навколишнього природного середовища.

Спеціальне використання водних ресурсів можливо тільки при наявності відповідного дозволу, порядок видачі якого затверджений постановою Кабінету Міністрів України «Про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів і встановлення лімітів використання ресурсів загальнодержавного значення»[[211]](#footnote-211) . Крім того, Порядок справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту визначений постановою Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 р.[[212]](#footnote-212)

**Платниками платежів** за спеціальне використання водних ресурсів є суб'єкти підприємницької діяльності — водокористувачі незалежно від форм власності, які є юридичними особами, включаючи підприємства гідроенергетики і водного транспорту, підприємства з іноземними інвестиціями, їх філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи, які не є юридичними особами, але мають окремий баланс, розрахункові рахунки у банку. Плату за спеціальне використання водних ресурсів вносять також господарські виробничі підрозділи, що не мають юридичного статусу і підвідомчі негоспрозрахунковим організаціям. У деяких випадках фізичні особи зобов'язані платити за спеціальне використання води.

**Об'єктом об**числення плати за спеціальне використання водних ресурсів є обсяг води, що водокористувачі беруть для власних потреб, незалежно від того, надходить ця вода безпосередньо з водогосподарчих систем (поверхневих чи підземних джерел) чи від інших водокористувачів або від підприємств комунального господарства. Підприємства, що використовують на потреби охолодження устаткування оборотну систему водопостачання, плату в бюджети вносять тільки за воду, що відбирають з водогосподарчих систем і використовують для поповнення оборотної системи. Розмір плати за забір води з водних об'єктів визначається на основі нормативів оплати фактичного забору води і встановлених лімітів на забір води.

**Розмір плати** за скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти визначається на основі нормативів оплати фактичного скидання забруднюючих речовин і встановлених лімітів скидання. Нормативи платежів і порядок їх справляння регулюються Інструкцією про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища»[[213]](#footnote-213) . Нормативи плати за спеціальне використання водних ресурсів затверджуються Кабінетом Міністрів України[[214]](#footnote-214) .

**Плата** за спеціальне використання водних ресурсів **не справляється**:

а) за воду, що відпускається платниками збору за спеціальне використання прісних водних ресурсів іншим водокористувачам;

б) за використання підземних вод, що є сировиною в технологічному процесі, для витягу компонентів, що знаходяться в них;

в) за використання підземних вод, що витягаються з надр разом з видобутком корисних копалин, а також забір яких допомагає усувати небезпечна дія вод у господарській діяльності (забруднення, підтоплення, засоленість, заболоченість, зрушення і т.п.).

г) за воду, використовувану для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;

д) за воду, використовувану для протипожежних нестатків тощо

Сума платежу за спеціальне використання водних ресурсів обчислюється платниками самостійно з урахуванням пільгових коефіцієнтів. Платежі обчислюються квартальним розрахунком виходячи з фактичного обсягу використаної води, установленого ліміту і нормативів плати з урахуванням пільг. **Сплата** платежу за спеціальне використання водних ресурсів провадиться платниками протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну представлення розрахунку збору за місцем податкової реєстрації.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення в розмірі 100% перераховується в Державний бюджет, а плата за використання водних ресурсів місцевого значення – у місцеві бюджети.

36.2.3. Плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин

Плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин уведена на підставі Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» і Закону України «Про підприємництво», що передбачає наявність ліцензії при здійсненні видобутку корисних копалин, Кодексу України про надра, постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобутку корисних копалин і Порядку справляння плати за спеціальне використання надр для видобутку корисних копалин» і іншими нормативними актами[[215]](#footnote-215) .

Відповідно до Кодексу України Про надра, надра — це частина земної кори, що розташована під поверхнею суші і дном водоймїв і простирається до глибин, доступних для геологічного вивчення й освоєння. Надра надаються тільки в користування, тому що вони є виключно власністю держави.

**Платниками** збору за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин є суб'єкти підприємницької діяльності (незалежно від форм власності), у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, що здійснюють видобуток корисних копалин.

**Об'єктом** плати за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин є обсяг фактично погашених у надрах балансових і забалансових запасів корисних копалин. Обсяг погашених балансових запасів корисних копалин визначається як сума обсягів добутих корисних копалин і фактичних їх втрат у надрах під час їх видобутку. Але існують утрати, що не підлягають обліку при визначенні розміру платежів за використання надр при видобутку корисних копалин.

Відповідно до Інструкції про порядок обчислення і справляння плати за користування надрами для видобутку корисних копалин від 13.06.2000 р.[[216]](#footnote-216) установлені нормативи плати за використання надр для видобутку корисних копалин, що визначені для кожного виду корисних копалин. Вони розділені на групи корисних копалин з подальшою їх диференціацією залежно від геологічних особливостей і умов експлуатації родовищ. Базові нормативи плати за видобуток корисних копалин установлюються: для вугілля кам'яного, вугілля бурого, металевих корисних копалин, нерудної сировини для металургії, гірничо-хімічної, гірничо-рудної галузей і будівельної сировини — як фіксована сума відрахувань у гривнях за одиницю погашених у надрах запасів корисних копалин; для нафти, конденсату, газу природного, підземних вод (мінеральних, термальних, промислових), мінеральних брудів і мулу — як фіксована сума відрахувань у гривнях за одиницю добутих корисних копалин; для урану, сировини ювелірного (дорогоцінні камені), ювелірно-виробничого (напівкоштовні камені), виробничого (виробничі камені) і для лицювальних матеріалів — як частина (відсоток) вартості добутих (погашених у надрах запасів) корисних копалин. При перевищенні зазначених базових нормативів справляється плата в подвійному розмірі.

**Розмір плати** за використання надр для видобутку корисних копалин визначається надрокористувачами самостійно накопичувальним підсумком з початку року: для вугілля кам'яного, вугілля бурого, металевих корисних копалин, нерудної сировини для металургії, гірничо-хімічної, гірничорудної галузей і будівельної сировини — виходячи з обсягів погашених у надрах балансових і забалансових запасів корисних копалин і нормативів плати й одиниці погашення в надрах запасів корисних копалин; для нафти, конденсату, газу природного, підземних вод, мінеральних брудів і мулу — виходячи з обсягів добутих корисних копалин і нормативів плати за одиницю добутих корисних копалин; для урану, сировини ювелірного, ювелірно-виробничого, виробничого і для лицювальних матеріалів — виходячи з вартості мінеральної чи сировини продукції його первинної обробки і нормативів плати. У випадку встановлення лімітів плата за використання надр для видобутку корисних копалин обчислюється з їх обліком.

Згідно ст. 29 Кодексу про надра від сплати цього збору **звільняються** землевласники, землекористувачі, що добувають корисні копалини без подальшої їх реалізації (тобто для власних потреб). Пільги передбачені при використанні надр для господарських і побутових нестатків, якщо земельні ділянки знаходяться в власності чи у користуванні суб'єктів, що добувають корисні копалини. Крім того, Кабінетом Міністрів України можуть надаватися знижки до платежів за використання надр особам, що здійснюють видобуток:

— дефіцитних корисних копалин при низькій економічній ефективності розробки покладів, об'єктивно обумовленої і не пов'язаної з порушенням умов раціонального використання розвіданих запасів;

— корисних копалин із запасів, що залишилися, зниженої якості, крім випадків погіршення якості запасів корисних копалин у результаті вибіркового відпрацьовування родовищ.

Суб'єкти підприємницької діяльності — користувачі надр — зобов'язані вносити плату в бюджет протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку за місцезнаходженням корисних копалин, а за видобуток корисних копалин у межах континентального шельфу і виключної економічної зони – за місцем податкової реєстрації платника. Плата справляється з фактичного обсягу добутих корисних копалин.

Плата за користування надрами може сплачуватися як у грошовій формі, так і в натуральної – наприклад, частиною добутої мінеральної сировини чи іншої виготовленої користувачем надр продукції, виконанням робіт чи наданням інших послуг, крім матеріалів, продуктів і послуг, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

36.3. Збір за забруднення навколишнього природного середовища

Зазначений збір є загальнодержавним збором, що визначений ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування»[[217]](#footnote-217). Підприємства, установи, організації, які забруднюють навколишнє середовище, підлягають державному обліку і зобов'язані безкоштовно надавати інформацію установам, що здійснюють охорону навколишнього природного середовища, про обсяги викидів, скидань забруднюючих речовин, використання природних ресурсів, виконання завдань по охороні навколишнього природного середовища й іншу інформації в порядку, установленому Кабінетом Міністрів України[[218]](#footnote-218) .

Збір справляється з підприємств незалежно від форм власності за:

1. викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення;
2. скидання забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
3. розміщення відходів.

Обчислення суми платежу здійснюється самостійно платником відповідно до виду забруднюючих речовин і класу небезпеки відходів на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів викидів, скидань і розміщення відходів і коригувальних коефіцієнтів.

**Сплата збору** провадиться щокварталу протягом 10 днів місяця, наступних за звітним кварталом. Остаточний річний розрахунок збору надається платниками до податкової інспекції в десятиденний строк після представлення річної звітності про кількість викидів, скидань, розміщених відходів використаного палива. Остаточний розрахунок збору за звітний рік і сплата збору здійснюється платниками до 15 січня.

33.5. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування сплачується відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування»[[219]](#footnote-219) .

Види **платників збору** на обов'язкове державне пенсійне страхування перелічені у ст. 1 вищевказаного закону. Ними є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські й інші установи й організації, об'єднання громадян і інші юридичні особи, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників;

2) філії, відділення й інші відособлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на інший території територіальної громади, чим платник зборів;

3) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих робітників, а також адвокати, їх помічники, приватні нотаріуси, інші особи, що не є суб'єктами підприємницької діяльності і займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу;

4) фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, у тому числі члени творчих союзів, творчі працівники, які не є членами творчих союзів;

5) юридичні і фізичні особи, що здійснюють операції по купівлі-продажу валют;

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

**Об'єктом оподаткування** є:

1) для суб'єктів підприємницької діяльності — фактичні витрати на оплату праці працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати й інших заохочувальних і компенсаційних виплат при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, затверджуваних Кабінетом Міністрів України, а також винагороди, виплачувані громадянам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру;

2) для платників збору – фізичних осіб і фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності — сума оподаткованого доходу (прибутку), яка обчислена у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства України;

3) для фізичних осіб, що працюють на умовах трудового договору, — сукупний оподаткований доход, обчислений відповідно до законодавства України.

Таким чином, при визначенні об'єкта збору в Пенсійний фонд існує певний взаємозв'язок прибуткового податку і пенсійного збору, тобто, якщо не існує об'єкта оподаткування відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян»[[220]](#footnote-220) , — немає і пенсійного збору. Крім того, існує Перелік видів оплати праці й інших видів виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і які не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України[[221]](#footnote-221) .

**Ставки збору**, що прямується в Пенсійний фонд, диференційовані залежно від платника й об'єкта оподатковування, наприклад:

1) для суб'єктів підприємницької діяльності різних форм власності, їх об'єднань, бюджетних, громадських і інших установ і організацій, їх філій, об'єднань громадян і інших юридичних осіб, а також фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників 32% від об'єкта оподаткування;

2) з фізичних осіб, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і з фізичних осіб, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, збір у Пенсійний фонд справляється в розмірі 1% від сукупного оподаткованого доходу, обчисленого відповідно до Декрету Кабінету Міністрів «Про прибутковий податок із громадян», якщо такий доход не перевищує 150 грн, і 2% — якщо такий доход перевищує 150 гривень;

3) з юридичних і фізичних осіб, що здійснюють операції по купівлі-продажу валюти за, збір у Пенсійний фонд справляється із суми операцій по купівлі-продажу валюти у розмірі 1%;

4) із суб'єктів підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами з золота (крім обручок, гладко-шлифованих і з алмазною обробкою), платини і дорогоцінних камені, такий збір справляється в розмірі 5% від вартості реалізованих ювелірних виробів;

5) з юридичних і фізичних осіб, що відчужують легкові автомобілі (крім тих, якими забезпечуються інваліди, і які переходять у власність у спадщину), збір у Пенсійний фонд справляється в розмірі 3% від вартості легкового автомобіля; тощо

**Обчислення і сплата** цього платежу здійснюється відповідно до Порядку сплати збору на обов'язкове пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, а також Інструкції про порядок розрахунку і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове пенсійне страхування[[222]](#footnote-222) . Так, платники зобов'язані щомісяця надавати Розрахунок зобов'язань по сплаті збору на обов'язкове державне страхування.

**Строки сплати** збору в Пенсійний фонд:

1. *Суб'єктами підприємницької діяльності* з утворенням юридичної особи і фізичних осіб – суб'єктами підприємницької діяльності з найманням робочої сили — сплата провадиться одночасно з одержанням коштів в установах банку на оплату праці. Якщо приватні підприємці здійснюють свою діяльність без відкриття розрахункового рахунку в установах банку, і заробітна плата найманим робітникам виплачується з виторгу від реалізації продукції чи зроблених послуг, то збір у Пенсійний фонд має бути перерахований наступного дня після виплати заробітної плати найманим робітникам (ці строки сплати для приватних підприємців застосовуються тільки щодо найманих робітників).

2. *Фізичними особами* — суб'єктами підприємницької діяльності, що працюють без наймання робочої сили, приватними нотаріусами, адвокатами, а також громадянами, діяльність яких заснована на приватній власності фізичної особи і виключно на його праці, — щокварталу. Сплата провадиться із сум фактично отриманого доходу за звітний період (квартал), не пізніше 20 квітня, 20 липня, 20 жовтня поточного року і 1 лютого року, наступних за звітним. При цьому сплата зборів за четвертий квартал календарного року провадиться авансом до 15 грудня із сум очікуваного доходу за цей період.

Відзначимо, що у випадку недостачі в платників збору коштів на оплату праці і сплату збору в повному обсязі, видача коштів на оплату праці і сплата збору здійснюються в пропорційних розмірах.

36.5. Збір на обов'язкове соціальне страхування

Збір на обов'язкове соціальне страхування є одним з видів загальнодержавних платежів, установлених законом України «Про систему оподаткування», особливість якого передусім в тому, що його поняття охоплює наступні види платежів:

1) збір на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням;

2) збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

3) збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили утрату працездатності.

Відзначимо, що раніше механізм справляння цих зборів був закріплений у Законі України «Про збір на обов'язкове соціальне страхування» та Порядку справляння збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, затвердженому наказом Міністерства праці і соціальної політики України, які втратили силу в зв'язку з прийняттям Закону України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування»[[223]](#footnote-223) .

**Платниками** зборів на обов'язкове соціальне страхування є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників;

2) філії, відділення й інші відособлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на інший території територіальної громади, чим платник зборів;

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

4) фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів;

Виходячи з цього, при визначенні платників даних зборів необхідно виділяти дві категорій суб'єктів:

1) роботодавців, до яких відносяться підприємства, установи, організації і фізичні особи, що використовують найману працю, а саме:

 а) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності і господарювання, виду діяльності і галузевої приналежності і їх відособлені підрозділи;

 б) установи й організації, що утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджетів;

 в) приватні (приватно-арендні) сільськогосподарські підприємства, селянські (фермерські) господарства, господарчі товариства, сільськогосподарські кооперативи й інші суб'єкти господарювання, незалежно від форм власності, що займаються сільськогосподарською діяльністю;

 г) профспілкові, релігійні, благодійні й інші неприбуткові організації, об'єднання громадян, громадські організації і суспільства, що утримуються за рахунок членських внесків (садово-огородническі, гаражні кооперативи тощо);

 д) фізичні особи, у тому числі суб'єкти підприємницької діяльності;

 е) розташовані в Україні іноземні підприємства, установи, організації (у тому числі міжнародні), філії чи представництва, що використовують працю найманих робітників, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких дана Верховною Радою України.

2) найманих робітників, тобто фізичних осіб, які працюють за трудовим договором (контрактом) на підприємстві, в установі і організації чи у фізичної особи.

Об'єктом оподатковування є сума оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян.

Не є об'єктом оподатковування збором на обов'язкове соціальне страхування згідно з п. 2 ст. 5 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» ті суми виплат, що зазначені в п. 1 ст. 5 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян». У пункті 2 ст. 5 цьогоього ж Декрету визначено, що суми виплат, що не включаються до складу сукупного оподатковуваного податком доходу, також не враховуються при визначенні бази обкладання податками і зборами, що нараховуються на фонд оплати праці. Суми, що, не включаються до об'єкту для обчислення збору на обов'язкове соціальне страхування, зазначені також у ст. 2 цього нормативного акту. До них відносяться інші витрати, що не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України.

Механізм обчислення цього виду збору такий же, як і механізм обчислення збору на державне пенсійне страхування. Сума збору, що перераховується, складається з двох частин:

1) збір, обумовлений, виходячи з нарахованих виплат по оплаті праці;

2) збір, утримуваний із заробітної плати працівника при її виплаті.

Збір на обов'язкове соціальне страхування сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банку на оплату праці.

Строки сплати — одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці. У випадку, якщо відсутні необхідні кошти на рахунку підприємства по виплаті заробітної плати, то перерахування збору провадиться у пропорційних сумах виплачуваної заробітної плати. У випадку, якщо громадяни-підприємці використовують спосіб оподатковування шляхом придбання фіксованого патенту (при сплаті якого не потрібно ведення обліку і надання звітності), те у вартість сплаченого фіксованого податку входить і сума збору на обов'язкове соціальне страхування. Порядок сплати збору для громадян-підприємців дещо відрізняється від порядку, установленого для інших груп платників. Збір розраховується і сплачується не щомісяця, а щокварталу, виходячи з фактично отриманого доходу за звітний період, не пізніше 20 числа першого місяця кварталу, наступного за звітним.

**36.5.1. збір на обов'язкове соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності**

Цей вид збору на обов'язкове соціальне страхування справляється на підставі Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням і похованням»[[224]](#footnote-224) .

Установлено наступні розміри цього платежу:

1) для роботодавців - 2,5 відсотки суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до нормативно-правових актів, прийнятими відповідно до Закону України "Про оплату праці", і підлягають оподаткуванню з громадян;

2) для найманих робітників - від суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян:

- 0,25 % - для найманих робітників, що мають заробітну плату менше 150 гривень;

- 0,5 % - для найманих робітників, що мають заробітну плату більше 150 гривень.

36.5.2. Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття

Цей вид збору на обов'язкове соціальне страхування справляється відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття»[[225]](#footnote-225) .

Даний платіж сплачується в таких розмірах:

1) для роботодавців - 2,5 % суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян;

2) для найманих робітників - 0,5 % суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян.

36.5.3. Збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасливого випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили утрату працездатності

Даний вид соціального збору справляється відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили утрату працездатності»[[226]](#footnote-226) .

 Відзначимо, що коло платників по цьому платежу трохи вужче, оскільки такими є лише роботодавці.

Розмір страхового внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесене підприємство. Розрахунок розміру страхового внеску для кожного підприємства здійснюється Фондом соціального страхування від нещасних випадків відповідно до Порядку визначення страхових тарифів для підприємств, установ і організацій на загальнообов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

36.6. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства введений Законом України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмільництва»[[227]](#footnote-227) . Крім того, Порядок справляння збору і використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства затверджений постановою Кабінету Міністрів України, а форми звіту про суми нарахованих платежів установлені наказом податкової адміністрації[[228]](#footnote-228) .

**Платниками збору** є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності і підпорядкування, що реалізують в оптово-роздрібній торговій мережі алкогольні напої і пиво.

Збір сплачується підприємствами торгівлі.

1. Суб'єкти роздрібної торгівлі платять збір від реалізації алкогольної продукції чи пива, що надійшли безпосередньо від виробника.

2. У випадку надходження алкогольної продукції і пива в роздрібну мережу з оптової торгової мережі збір платить оптовик. Необхідно, щоб у товарно-транспортних і платіжних документах сума збору була зазначена окремим рядком.

Крім цього, відповідно до Порядку, затвердженого наказом податкової Адміністрації від 28.03.2002 р., цей збір варто сплачувати також і підприємцям, що працюють у мережі громадського харчування.

**Об'єктом оподатковування** є виторг, отриманий на кожному етапі реалізації алкогольних напоїв і пива.

**Ставка збору** складає 1% від об'єкта оподаткування. Обчислення суми платежу здійснюється платником самостійно і відображається у відповідному звіті, що подається до податкового органу щомісяця протягом 20 днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду.

Збір **сплачується** щомісяця протягом 10 днів, наступних за останнім днем граничного терміну подачі звітності. Збір нараховується на всю суму виторгу, включаючи ПДВ.

Даний збір зараховується на спеціальні рахунки Державного казначейства України. 30% цих коштів використовуються на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Розпорядниками цих коштів є місцеві органи виконавчої влади. Центральний орган виконавчої влади, що здійснює державну політику в сфері виноградарства, садівництва і хмелярства, розпоряджається 70% коштів від збору. Суми збору, що надходять на спеціальний рахунок Державного казначейства України, розподіляються в співвідношенні: 70% – на розвиток виноградарства, 30% – на розвиток садівництва і хмелярства.

глава 37

ПЛАТА ЗА ТОРГОВИЙ ПАТЕНТ

Сьогодні суб'єкти підприємницької діяльності для оподаткування своїх доходів можуть використовувати наступні системи:

1. загальну систему оподатковування;
2. спрощену систему оподатковування;
3. спеціальну систему оподатковування (шляхом придбання спеціального патенту).

Кожна з зазначених систем має специфічні особливості. Так, перша може застосовуватися всіма суб'єктами господарювання без яких-небудь обмежень, тоді як дві останні мають деякі умови-обмежування, дотримання яких дає можливість їх застосовувати. Дві останні системи оподатковування припускають добровільність їхнього обрання і тому є альтернативними.

Плата за торговий патент закріплена п.19 ст.14 Закону України «Про систему оподатковування»[[229]](#footnote-229) як самостійний вид загальнодержавних податків і зборів. Однак цей обов'язковий платіж займає проміжне положення між власне податками і державним дозволом[[230]](#footnote-230) .

Згідно зі ст.2 Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»[[231]](#footnote-231) , (далі – Закон про патентування) торговий патент – це державне посвідчення, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності чи його структурного (відособленого) підрозділу займатися певними видами підприємницької діяльності.

Патентуванню підлягають наступні види діяльності, які й виступають *об'єктом патентування*:

1. торгова діяльність за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків і кредитних карток на території України;
2. діяльність щодо обміну готівкових валютних цінностей;
3. діяльність по наданню послуг у сфері грального бізнесу;
4. діяльність по наданню побутових послуг.

Відзначимо, що визначення видів діяльності, що підлягають патентуванню, заборонено іншими нормативними актами (крім цього Закону), а також рішеннями органів місцевого самоврядування. Виходячи з цього, приведений перелік об'єктів оподатковування є вичерпним, і ніякі інші види підприємницької діяльності патентуванню не підлягають.

Необхідно також указати види діяльності у сфері торгівлі і надання побутових послуг, на які не поширюється чинність Закону про патентування:

1) На підприємства й організації Укоопсоюза, військової торгівлі, аптеки державної власності і торгово-виробничі державні підприємства робочого постачання в селах, селищах і містах районного підпорядкування.

2) На суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб, що:

а) здійснюють торгову діяльність з лотків, прилавків і сплачують ринковий збір (плату) за місце для торгівлі продукцією в межах ринків усіх форм власності.

б) сплачують податок на промисел у порядку, передбаченому чинним законодавством;

в) здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва, худоби, кроликів, нутрій, птаха (як у живому виді, так і продукції їхнього вибою в сирому виді й у виді первинної переробки), продукції особистого бджільництва;

г) сплачують державний збір за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження особистого майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу в календарний рік.

д) сплачують фіксований податок відповідно до законодавства про оподатковування доходів фізичних осіб.

3) На суб'єктів підприємницької діяльності, утворених громадськими організаціями інвалідів, що мають податкові пільги відповідно до діючого законодавства і здійснюючими торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва і продукцією, виготовленої на підприємствах Українського суспільства сліпих й Українського суспільства глухих.

*Платниками* по платі за патенти згідно в п. 1.2 ст. 1 Закону про патентування є наступні суб'єкти: юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, — резиденти і нерезиденти, а також їх відособлені підрозділи (філії, відділення, представництва, тощо), які займаються підприємницькою діяльністю, передбаченою частиною першої статті 1 Закону. Виходячи з цього, можна виділити *три групи платників*:

1) юридичні особи, незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності;

2) фізичні особи-підприємці;

3) відособлені підрозділи (філії, відділення, тощо), причому ні місце їх розташування, ні наявність окремого банківського рахунка чи відособленого балансу в цьому випадку значення не має.

Однак, обов'язковою умовою, за яку перелічені категорії резидентів і нерезидентів характеризуються як суб'єкти патентування, є здійснення ними певного виду діяльності, що підлягає патентуванню.

*Вартість* торгового патенту встановлюється для кожного окремого виду підприємницької діяльності і тому є залежною від останніх. При цьому, Законом про патентування плата за торгові патенти на здійснення операцій по торгівлі готівковими валютними цінностями й операцій по наданню послуг у сфері грального бізнесу встановлена у виді фіксованих сум, а плата за торгові патенти на здійснення торгової діяльності і щодо надання побутових послуг обмежена мінімальними і максимальними розмірами. Конкретний розмір такої плати встановлюється органами місцевого самоврядування і залежить від місця розташування об'єкта, що підлягає патентуванню, виду наданих послуг чи асортименту продаваних товарів.

Внесення плати за торговий патент (щомісяця чи щокварталу) відображається податковими органами за місцем його придбання в особистому рахунку платника. Придбаючи торгові патенти на здійснення торгової діяльності і щодо надання побутових послуг можлива попередня оплата на наступні за поточним роки (але не більше ніж на три роки), при цьому у таких випадках суб'єкт підприємницької діяльності звільняється від обов'язків довнесения плати за торговий патент, якщо надалі (після сплати повної вартості торгових патентів на наступні роки) буде збільшена вартість торгового патенту.

*Строк дії* торгового патенту також залежить від виду діяльності, що підлягає патентуванню. Причому, після закінчення строку дії торговий патент обов'язково повертається в податковий орган за місцем його видачі.

*Порядок придбання* торгового патенту регламентується Законом про патентування, а також Положенням про виготовлення, збереження і реалізацію торгових патентів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 13.07.1998 р.[[232]](#footnote-232) Підставою для придбання торгового патенту є заявка, що повинна містити наступні відомості: а) найменування суб'єкта підприємницької діяльності; б) витяг з установчих документів про юридичну адресу суб'єкта підприємницької діяльності, а у випадках, якщо патент придбається для структурного (відособленого) підрозділу, - довідку органа, що погодив місцезнаходження структурного (відособленого) підрозділу, із указівкою цього місця; в) вид підприємницької діяльності, здійснення якого вимагає придбання торгового патенту; г) найменування документа про повну чи часткову сплату вартості торгового патенту. Відомості, що містяться в заявці, звіряються у податковому органі з оригіналами первинних документів, на підставі яких заповнюється така заявка.

Установлення яких-небудь додаткових умов щодо придбання торгового патенту заборонено Законом.

Необхідно відзначити, що торговий патент видається суб'єктам підприємницької діяльності податковими органами:

по-перше, за місцезнаходженням таких суб'єктів чи місцезнаходженню їх структурних (відособлених) підрозділів;

по-друге, суб'єктам підприємницької діяльності, що здійснюють торгову діяльність або надають побутові послуги (крім пересувної торгової мережі), - зо місцезнаходженням пункту продажу товарів чи пункту по наданню побутових послуг;

по-третє, суб'єктам підприємницької діяльності, що здійснює торгівлю через пересувну торгову мережу, - за місцем реєстрації цих суб'єктів.

Торговий патент містить наступні реквізити:

номер торгового патенту;

найменування власника торгового патенту;

вид підприємницької діяльності;

назва виду побутових послуг чи послуг у сфері грального бізнесу;

місце реєстрації громадянина як суб'єкта підприємницької діяльності чи місцезнаходження суб'єкта підприємницької діяльності - юридичної особи (місцезнаходження структурного (відособленого) підрозділу цього суб'єкта);

для транспортних засобів позначення "виїзна торгівля";

строк дії торгового патенту;

місцезнаходження податкового органу, який видав торговий патент;

відмітка державного податкового органа про надходження плати за виданий їм торговий патент.

Форма торгового патенту і порядок його заповнення встановлюються центральним податковим органом України[[233]](#footnote-233) .

Оплата провадиться щомісяця, до 15 числа місяця, що передує звітному. У момент придбання патенту вноситься одноразова плата у розмірі вартості торгового патенту за один місяць (останній місяць дії патенту). У разі, якщо торговий патент придбається не з початку місяця, розмір плати за перший місяць визначається пропорційно кількості календарних днів із дня придбання торгового патенту до кінця місяця. При придбанні патенту після 15 числа місяця одночасно сплачується вартість торгового патенту за наступний звітний місяць.

Торговий патент видається суб'єкту в триденний строк із дня подачі заявки під розписку. Датою придбання патенту є зазначена в ньому дата.

У випадку втрати суб'єктом торгового патенту, податковий орган на підставі письмової заяви суб'єкта і довідки органів МВС видає безкоштовно дублікат такого патенту.

При припиненні здійснення підприємницької діяльності, що підлягає патентуванню, суб'єкт до 15 числа місяця, що передує звітному, повинний письмово повідомити про припинення такої діяльності відповідний податковий орган. При цьому торговий патент підлягає поверненню в податковий орган, що його видав, а суб'єкту підприємницької діяльності повертається зайво сплачена сума вартості торгового патенту. Однак, при поновленні такої діяльності суб'єкту необхідно придбати новий торговий патент.

Якщо суб'єкт підприємництва, що тимчасово не здійснює діяльність, що підлягає патентуванню, не повідомить про це податковий орган і не поверне торговий патент, то такий суб'єкт повинний сплатити вартість патенту за увесь час, включаючи і той період, коли така діяльність фактично не здійснювалася. Причому при поверненні патенту в такому випадку «зайво» сплачена сума вартості не повертається.

Як було відзначено вище, об'єктом патентування є чотири види підприємницької діяльності, які необхідно розглянути більш детально.

1. Патентуванню підлягає торгова діяльність за готівкові кошти і кредитні картки на території України, здійснювана в пунктах продажу товарів. Необхідно звернути увагу, що, відповідно до Порядку заняття торговою діяльністю і правилами торгового обслуговування населення, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 року[[234]](#footnote-234), поняття «торгова діяльність»містить у собі як роздрібну торгівлю, так і оптову торгівлю, а також діяльність у торгово-виробничій сфері (суспільне харчування).

Пунктами продажу товарів відповідно до Закону про патентування є:

1) магазини й інші торгові точки, що знаходяться в окремих торгових приміщеннях, чи будівлях або їх частинах, і мають торговий зал для покупців чи використовують для торгівлі його частина;

2) кіоски й інші малі архітектурні форми, що займають окремі приміщення, але не мають убудованого торгового залу для покупців;

3) автомагазини, розвозки й інші види пересувної торгової мережі;

4) лотки, прилавки й інші види торгових точок у відведених для торгівлі місцях;

5) стаціонарні, малогабаритні, і пересувні автозаправні станції, заправні пункти, що здійснюють торгівлю нафтопродуктами і зрідженим газом;

6) фабрики-кухні, їдальні, ресторани, кафе, закусочні, бари, буфети, відкриті літні площадки, кіоски й інші пункти суспільного харчування;

7) оптові бази, склади-магазини, і інші приміщення, використовувані для здійснення оптової торгівлі за готівку і кредитні картки.

Торговий патент придбається на кожен пункт продажу товарів, у яких провадяться розрахунки за готівку чи кредитні картки. Причому, у випадках, якщо суб'єкт має структурні підрозділи (торгові крапки), торговий патент необхідно придбати для кожного такого структурного підрозділу.

У разі здійснення в одному пункті продажу декількох видів торгової діяльності: оптової, роздрібний і суспільного харчування, суб'єкт підприємництва придбає торговий патент не на кожен такий вид діяльності, а один за максимальною ставкою (вартості).Однак, звернемо увагу, якщо підприємець здійснює в одному пункті продажу в окремому приміщенні, будівлі чи їх частинах дві чи більше види діяльності, що підлягає патентуванню, наприклад, роздрібну й оптову торгівлю і який-небудь вид побутових послуг, то необхідно придбати два чи більш патенти окремо для кожного виду такої діяльності.

Необхідно також указати види торгової діяльності, що здійснюються без придбання торгового патенту. Так, згідно з п. 6 ст. 3 Закону про патентування без придбання торгового патенту суб'єкти підприємницької діяльності чи їх структурні (відособлені) підрозділу здійснюють торгову діяльність виключно з використанням наступних видів товарів вітчизняного виробництва: 1) хліб і хлібобулочні вироби; 2) борошно пшенична і житня; 3) сіль, цукор, олія соняшникове і кукурудзяне; 4) молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених з добавками і без них; 5) продукти дитячого харчування; 6) безалкогольні напої; 7) морозиво; 8) яловичина і свинина; 9) домашній птах; 10) яйця; 11) риба; 12) ягоди і фрукти; 13) мед і інші продукти бджільництва, пчелоинвентарь і засоби захисту бджіл; 14) картопля і плодоовочева продукція; 15) комбікорм для продажу населенню.

Вартість торгового патенту на здійснення торгової діяльності встановлюється органами місцевого самоврядування залежно від місцезнаходження пункту продажу товарів і асортиментного переліку товарів. Так, Законом про патентування встановлені наступні максимальні і мінімальні межі вартості торгового патенту за календарний місяць:

- на території міста Києва, обласних центрів - від 60 до 320 гривень;

- на території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів - від 30 до 160 гривень;

- на території інших населених пунктів - до 80 гривень.

У випадку якщо пункти продажу товарів розташовані у курортних місцевостях чи на територіях, які прилягають до митниць, іншим пунктах переміщень через митний кордон, органи місцевого самоврядування, у бюджети яких спрямовується плата за торговий патент, можуть прийняти рішення про збільшення плати за торговий патент, але не більше 320 гривень за календарний місяць. Додаткові доходи, одержувані в результаті прийняття таких рішень, цілком спрямовуються у відповідні місцеві бюджети.

Термін дії торгового патенту на здійснення торгової діяльності складає 12 календарних місяців.

2. Патентуванню підлягає також діяльність щодо надання побутових послуг, під якою розуміється діяльність, пов'язана з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівку, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи кредитні картки. Однак при визначенні побутових послуг, що підлягають патентуванню, необхідно мати на увазі наступне[[235]](#footnote-235) :

1) такі послуги повинні здійснюватися виключно на платній основі;

2) вони повинні задовольняти тільки особисті потреби замовника, а не виробничі;

3) не приймається до уваги форма здійснення розрахунків за такі послуги (готівкові і безготівкові розрахунки, бартерні операції, тощо )

Патентування діяльності по представленню побутових послуг має наступні особливості. По-перше, відповідно до Закону про патентування заборонене визначення видів підприємницької діяльності (і по наданню побутових послуг у тому числі), підметів патентуванню іншими нормативно-правовими актами, а також рішеннями органів місцевого самоврядування. По-друге, визначення видів побутових послуг, що підлягають патентуванню, віднесено виключно до повноважень Кабінету Міністрів України.

По-третє, перелік побутових послуг, що підлягають патентуванню є вичерпним і затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 р.[[236]](#footnote-236) . Таким чином, крім 14 груп побутових послуг (з відповідними кодами відповідно до Класифікатора «Платні послуги населенню») ніякі інші послуги патентуванню не підлягають. Причому, такий перелік не може змінюватися протягом бюджетного року.

Вартість торгового патенту на здійснення діяльності по наданню побутових послуг, як було зазначено раніше, встановлюється органами місцевого самоврядування в залежності від місцезнаходження об'єкту по наданню побутових послуг і виду побутових послуг, а Законом про патентування встановлені граничні рівні вартості таких патентів за календарний місяць:

на території міста Києва, обласних центрів - від 60 до 320 гривень;

на території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів - від 30 до 160 гривень;

на території інших населених пунктів - до 80 гривень.(см. таблиця 2: Вартість торгового патенту на здійснення в м. Харкові надання побутових послуг)

Строк дії торгового патенту на здійснення діяльності по наданню побутових послуг, також як і на здійснення торгової діяльності, складає 12 календарних місяців.

Оплата вартості торгового патенту на здійснення діяльності по наданню побутових послуг провадиться щомісяця, до 15 числа місяця, що передує звітному. Під час придбання такого торгового патенту суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі вартості торгового патенту за один місяць (яка зараховується в рахунок останнього місяця його дії).

Крім цього, суб'єкт також може попередньо оплатити вартість торгового патенту на здійснення діяльності по наданню побутових послуг за весь строк його дії. Так, він має право придбати торгові патенти на надання побутових послуг на наступні за поточним роки, але не більше ніж на три роки, при цьому сплативши повну вартість цих патентів під час їхнього одержання. Відзначимо, що в таких випадках суб'єкт підприємницької діяльності звільняється від обов'язків довнесения плати за торговий патент на здійснення діяльності по наданню побутових послуг, якщо надалі (після сплати повної вартості торгових патентів на наступні роки) буде збільшена вартість торгового патенту.

3. Патентуванню підлягають операції по торгівлі готівковими валютними цінностями, здійснювані суб'єктами в пунктах обміну іноземних валют. Причому, під продажем готівкових валютних цінностей розуміється продаж готівкової іноземної валюти, інших готівкових платіжних коштів, виражених у іноземній валюті, у тому числі дорожніх, банківських і персональних чеках, а також операції по дебетованню кредитних карток в обмін на валюту України, інших готівкових платіжних коштах, а також в обмін на іншу іноземну валюту.

Обов'язковою умовою патентування такого виду підприємницької діяльності є її здійснення саме в пунктах обміну іноземної валюти. Так, відповідно до закону про патентування такими пунктами виступають:

обмінні пункти уповноважених банків;

обмінні пункти уповноважених банків, що розміщені поза їхніми операційними залами;

обмінні пункти інших кредитно-фінансових установ, що одержали ліцензію Національного банку України на здійснення операцій по торгівлі іноземною валютою;

обмінні пункти суб'єктів підприємницької діяльності, що діють на підставі агентських угод з уповноваженими банками.

У випадку, якщо суб'єкт підприємницької діяльності має структурні (відособлені) підрозділи, торговий патент придбається окремо для кожного структурного (відособленого) підрозділу (обмінного пункту).

Вартість торгового патенту на здійснення операцій по торгівлі валютними цінностями встановлюється у фіксованому розмірі і складає 320 гривень за календарний місяць.

Строк дії такого патенту дорівнює 36 календарним місяцям, при цьому, суб'єкт може здійснити оплату такого патенту за весь строк його дії, причому така особа звільняється від доплати вартості такого патенту у випадку її зміни.

4. Патентуванню підлягає діяльність щодо надання послуг у сфері грального бізнесу. Звернемо увагу, що у Законі про патентування застосоване спеціальне, тобто використовуване тільки з метою цього Закону, визначення грального бізнесу, під яким розуміється діяльність, пов'язана з пристроєм казино, інших гральних місць (будинків), ігрових автоматів із грошовим чи майновим виграшем, проведенням лотерей (крім державних) і розиграшів з видачею грошових виграшів у готівковій чи майновій формі.

Казино, інші гральні місця (будинку) повинні займати окремі приміщення чи будинки і мати гральний зал для відвідувачів, але ця вимога не відноситься до ігрових автоматів і більярдних столів. Заборонено надання послуг у сфері грального бізнесу поза межами відведених на цю мету приміщень або будинків, а також у приміщеннях, що не мають грального залу для відвідувачів.

Торговий патент на здійснення такого виду діяльності видається на кожне окреме гральне місце, наприклад, гральний автомат, гральний стіл, тощо. Причому, важливим є положення, згідно з яким придбання патенту на здійснення операцій щодо надання послуг у сфері грального бізнесу не дає права його суб'єкту на здійснення грального бізнесу, вид якого не зазначений у такому патенті.

Термін дії торгового патенту на здійснення операцій по наданню послуг у сфері грального бізнесу складає 60 календарних місяців.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій по наданню послуг у сфері грального бізнесу конкретно встановлена в Законі про патентування у фіксованому розмірі, а саме за рік:

для використання грального автомата з грошовим чи майновим виграшем - 1400 гривень;

для використання грального столу з кільцем рулетки - 64000 гривень;

для використання інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більярда) - 48000 гривень за кожен стіл;

для використання кегельбанів, що починають діяти за допомогою жетона, монети чи без них, - 2000 гривень за кожен гральний жолоб (доріжку);

для використання столів для більярда, що починають діяти за допомогою жетона, монети чи без них, крім столів для більярда, що використовуються для спортивних аматорських змагань, - 600 гривень за кожен стіл для більярда;

для здійснення інших видів грального бізнесу, включаючи розиграші з видачею грошових виграшів у готівковій формі поза банківськими чи установами в майновій формі на місці, - 2400 гривень за кожен окремий вид (місце) грального бізнесу.

Оплата вартості торгового патенту на здійснення операцій по наданню послуг у сфері грального бізнесу здійснюється щокварталу до 15 числа місяця, що передує звітному кварталу. Під час придбання патенту для здійснення таких операцій суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі вартості торгового патенту за 3 місяці. На суму, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується розмір плати за торговий патент, що підлягає внесенню в останній квартал його дії.

Необхідно також відзначити, якщо суб'єкт підприємницької діяльності має структурні (відособлені) підрозділи, торговий патент придбається окремо для кожного з структурних (відособлених) підроздів (грального місця).

Законом про патентування передбачені наступні види торгових патентів:

1) короткостроковий торговий патент;

2) пільговий торговий патент;

3) спеціальний торговий патент.

*Короткостроковий торговий патент* придбається суб'єктом у випадку, якщо операції з продажу товарів носять не регулярний і нетривалий характер. Так, відповідно до Закону про патентування строк дії короткострокового торгового патенту на здійснення торгової діяльності дорівнює від 1 до 15 днів. Вартість такого патенту за 1 день встановлена у фіксованому розмірі і складає 10 гривень. Причому, оплата вартості короткострокового торгового патенту повинна здійснюватися не пізніше чим за один день до початку здійснення торгової діяльності.

*Пільговий торговий патент* видається суб'єктам підприємницької діяльності чи їх структурним (відособленим) підрозділам у декількох випадках:

По-перше, суб'єктам, що здійснюють торгову діяльність виключно з використанням товарів вітчизняного виробництва. Перелік таких товарів складають:

1) поштові марки, листівки, вітальні листівки і конверти непогашені, шухляди, коробки, мішки, сумки й інша тара з дерева, папера і картону, використовувана для поштових відправлень підприємствами Державного комітету зв'язку України, і фурнітура до них;

2) періодичні видання друкованих засобів масової інформації (незалежно від країни їхнього походження);

3) проїзні квитки;

4) товари народних промислів (крім антикварних і тих, що представляють культурну цінність відповідно до переліку, установлюваному Міністерством культури України);

5) готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети відходу, перев'язні матеріали й інші медичні приналежності) і вітаміни для населення;

6) ветеринарні препарати, папір туалетний, зубні паста і порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів з целюлози чи її замінників, термометри, індивідуальні діагностичні прилади (незалежно від країни їхнього походження);

7) вугілля, вугільні брикети, паливо грубний побутове, газ освітлювальний і газ зріджений, торф паливний грудковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню;

8) мило господарське, а також сірники (незалежно від країни їх походження);

9) насіння овочевих, баштанних, квіткових культур, кормових коренеплодів і картоплі (незалежно від країни їх походження).

При придбанні пільгового торгового патенту, у ньому обов'язково приводиться повний перелік товарів, передбачених для реалізації, оскільки пільговий патент не дає права на здійснення торгової діяльності товарами, не зазначеними у законодавстві.

По-друге, суб'єктам, що реалізують товари щоденного вживання і продукти харчування через торгові установи, створені для цієї мети громадськими організаціями інвалідів.

По-третє, суб'єктам, що здійснюють торгову діяльність на території військових навчальних закладів виключно товарами військової атрибутики і щоденного вживання для військовослужбовців.

Суб'єкт підприємницької діяльності, придбаючи пільговий торговий патент, вносить одноразову плату в розмірі 25 гривень за весь строк дії патенту.

Важливим є положення, відповідно до якого плата за короткострокові і пільгові торгові патенти встановлюється у фіксованих розмірах і не може бути змінена органами місцевого самоврядування.

*Спеціальний торговий патент* – це державне посвідчення, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності на особливий порядок оподатковування.

Однак при придбанні спеціального торгового патенту необхідно дотримуватися наступних умов:

По-перше, спецпатент може бути придбаний виключно на здійснення торгової діяльності і діяльності щодо надання побутових послуг.

По-друге, обсяг реалізації товарів (робіт, послуг) такого суб'єкта не повинний перевищувати один мільйон гривень за рік.

По-третє, застосування спецпатента обмежене територіальними межами. Так, перелік територій, на яких застосовується спеціальний торговий патент, затверджується Кабінетом Міністрів України[[237]](#footnote-237) . Такими територіями є: м. Краматорськ Донецької області, Хустский район Закарпатської області, м. Мироновка Київської області, м. Илличевск Одеської області, м. Шпола Черкаської області, м. Нова Каховка Херсонської області, м. Велика Ялта, м. Алушта, м. Судак, м. Євпаторія, м. Феодосія, м. Саки, м. Луганськ, м. Білгород-Дністровськи\_ий Одеської області, пгт Затока Одеської області, пгт Сергеевка Одеської області.

По-четверте, плата за спеціальний торговий патент встановлюється органами місцевого самоврядування, причому вартість такого патенту Законом про патентування не встановлюється і не обмежується рамками, установленими для таких видів підприємницької діяльності. Виходячи з цього, складним вбачається питання визначення розміру плати за спецпатент. Так, його вартість установлюється за єдиною методикою для всіх суб'єктів підприємницької діяльності чи окремо для фізичних чи юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, місцевими органами один раз у рік після затвердження місцевого бюджету. Причому, обов'язково враховується місцезнаходження пункту продажу товарів і асортиментний перелік товарів або місцезнаходження об'єкта по наданню таких послуг і їх виду. При визначенні розміру спецпатента спочатку визначається загальна сума сплачених у попередньому бюджетному році такими суб'єктами податків і зборів за здійснювані ними види діяльності, замість яких уводиться спеціальний патент, після чого отримана сума коректується з урахуванням рівня інфляції. Розрахункова сума, одержувана від сплати спецпатента повинна бути не менш такої скоректованої суми. Крім того, органи місцевого самоврядування можуть установлювати диференційовану плату за спеціальний торговий патент залежно від площі, використовуваної суб'єктом підприємницької діяльності для здійснення торгової діяльності чи надання побутових послуг. Шкала ставок плати за квадратний метр площі може бути пропорційною, регресивною чи прогресивною.

Відзначимо, що в Законі про патентування міститься пряма заборона щодо установлення вартості спеціального торгового патенту для окремого суб'єкта підприємницької діяльності.

Відповідно до п. 1 ст. 7-1 Закону про патентування суб'єкт підприємницької діяльності, який придбав спеціальний патент, не сплачує:

1) податок на додану вартість, крім податку з операцій ввезення товарів на митну територію України чи одержання від нерезидентів робіт для їх використання чи споживання на митній території України;

2) податок на доходи фізичних осіб;

3) податок на прибуток підприємств, крім податку з прибутку, отриманої у вигляді дивідендів, відсотків, роялті, і доходів від фрахту транспортних засобів;

4)плату (податок) за землю;

5) збір за спеціальне використання природних ресурсів;

6) збір на обов'язкове соціальне страхування;

7) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;

8) відрахування і збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;

9) комунальний податок;

10) ринковий збір;

11) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг.

У той же час відзначимо, що придбання спецпатента не звільняє платників від сплати з доходів, виплачуваних працівникам, прибуткового податку, 2 (1) % збору в Пенсійний фонд, 0,5 % збору у Фонд безробіття.

Необхідно особливо звернути увагу, що таке звільнення застосовується лише щодо тих податків і зборів, обов'язок сплати яких виникає виключно в рамках "спецпатентуємої" діяльності. Якщо ж суб'єкт підприємництва займається одночасно іншими видами діяльності, він зобов'язаний вести їх окремий (податковий) облік, і сплачувати податки і збори щодо цих видів діяльності на загальних підставах.

Крім того, під час придбання спеціального торгового патенту суб'єкт підприємницької діяльності не вносить одноразову плату.

При проведенні розрахунків такі суб'єкти зобов'язані застосовувати реєстратори розрахункових операцій відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, суспільного харчування і послуг»[[238]](#footnote-238) .

Також укажемо, що, якщо раніше суб'єкти підприємці – фізичні особи, які придбають спецпатент, були звільнені від обов'язкового ведення обліку доходів і витрат своєї діяльності, то сьогодні вони зобов'язані вести Книгу доходів і витрат, порядок ведення якої встановлюється Державною податковою адміністрацією України.

Кошти, отримані від продажу спеціальних торгових патентів, зараховуються:

- у Державний бюджет України - у розмірі 5 відсотків;

- у бюджети місцевого самоврядування (місцеві бюджети) за місцем сплати спеціального торгового патенту - у розмірі 67 відсотків;

- у Пенсійний фонд України - у розмірі 17 відсотків;

- у Фонд соціального страхування України - у розмірі 2 відсотків;

- у Державний фонд сприяння зайнятості населення - у розмірі 1 відсотка;

- у відповідні бюджети в порядку, передбаченому законодавством для зарахування податку на доходи фізичних осіб, - у розмірі 6 відсотків;

- у відповідні бюджети в порядку, передбаченому законодавством для зарахування плати (податку) за землю, - у розмірі 2 відсотків загальних надходжень.

Порядок зарахування коштів визначається Кабінетом Міністрів України.

**ГЛАВА 38. Єдиний податок**

Сплата єдиного податку являє собою спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, особливості застосування якої закріплені Указом Президента України «Про спрощену систему оподатковування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р., що з 19 вересня 1999 р. діє у редакції Указу від 28.06.1999 р. (далі Указ) [[239]](#footnote-239). Цей Указ був прийнятий з метою реалізації державної політики з питань розвитку і підтримки малого підприємництва, ефективного використання його можливостей відповідно до п. 4 розділу ХV «Перехідні положення» Конституції України.[[240]](#footnote-240) Застосування такої системи є найбільш розповсюдженим способом оподаткування суб'єктів малого підприємництва, що введений в дію з 1 січня 1999 р., причому таким суб'єктам надане право вибору між оподаткуванням за загальною чи спрощеною системою.

Сьогодні спрощена система оподаткування обліку і звітності регламентується великою кількістю нормативних актів, особливе місце серед який займають:

 1) вищевказаний Указ Президента;

 2) Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування обліку і звітності [[241]](#footnote-241);

 3) Порядок видачі Посвідчення про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою[[242]](#footnote-242) ;

 4) форма Розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою[[243]](#footnote-243) ;

 5) Порядок видачі Посвідчення про сплату єдиного податку[[244]](#footnote-244) (для фізичних осіб);

 Згідно зі ст. 1 Указу спрощена система вводиться для суб'єктів малого підприємництва:[[245]](#footnote-245) фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи, і юридичних осіб – будь-якої організаційно-правової форми і форми власності. Однак, згідно п. 7 Указу *не можуть бути платниками єдиного податку*:

 – суб'єкти підприємницької діяльності, для роботи яких відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» необхідне придбання спеціального патенту;

 – довірчі суспільства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні і небанківські фінансові організації;

 – суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частини, що належать юридичним особам-учасникам і засновникам даних суб'єктів, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 %;

 – суб'єкти, що здійснюють спільну діяльність, визначену ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

– фізичні особи – приватні підприємці, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікеро-горілчаними і тютюновими виробами, а також пально-мастильними матеріалами (помітимо, що юридичним особам, що здійснюють торгівлю переліченими вище товарами, перехід на єдиний податок не забороняється).[[246]](#footnote-246)

Відзначимо, що Указом закріплений вичерпний перелік податків і зборів, *платником яких не є суб'єкт, який сплачує єдиний податок*:

 1) ПДВ, крім випадків, коли суб'єкт самостійно приймає рішення бути платником такого податку;

 2) податок на прибуток;[[247]](#footnote-247)

 3) податок на доходи фізичних осіб;

 4) плата (податок) за землю;[[248]](#footnote-248)

 5) збір за спеціальне використання природних ресурсів;

 6) збір на обов'язкове соціальне страхування;

 7) збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і зміст автомобільних доріг загального користування України;

 8) комунальний податок;

 9) податок на промисел[[249]](#footnote-249) ;

 10) збір на обов'язкове пенсійне страхування;

 11) збір за видачу рішень на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;

 12) внески у Фонд соціального захисту інвалідів[[250]](#footnote-250) ;

 13) внески в Державний фонд сприяння зайнятості населення;

 14) плати за патенти відповідно до Закону «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

 Інші податки і збори (обов'язкові платежі), передбачені ст. 14, 15 Закону України «Про систему оподаткування», сплачуються суб'єктами, які перейшли на спрощену систему оподатковування, обліку і звітності у загальному порядку[[251]](#footnote-251) .

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку в наступних розмірах: у місцевий бюджет - 43 відсотка; у Пенсійний фонд України - 42 відсотка; на обов'язкове соціальне страхування - 15 відсотків (у тому числі в Державний фонд сприяння зайнятості населення – 4 відсотки) для відшкодування витрат, здійснюваних відповідно до законодавства в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, обумовлених народженням і похованням.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника й осіб, які знаходяться з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, що знаходяться з ним у трудових відносинах, включаючи членів його родини, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності для юридичних і фізичних осіб має істотні розходження, тому їх необхідно розглянути окремо.

**38.2. Юридичні особи як платники єдиного податку**

Для переходу на спрощену систему оподатковування, обліку і звітності юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва будь-якої організаційно-правової форми і форми власності, повинні відповідати наступним *критеріям*:

 а) за рік середньооблікова чисельність працюючих у такого суб'єкта не повинна перевищувати 50 чоловік;

 б) розмір виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не повинний перевищувати 1 млн. гривень.

Відзначимо, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 16.04.2000 р. під словом «рік» розуміється календарний рік[[252]](#footnote-252) .

Середньооблікова чисельність працюючих визначається відповідно до Указу за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх працівників, у тому числі і тих, які працюють за договорами і за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень і інших відособлених підрозділів. Врахувати всі ці категорії працівників дозволяє Інструкція Міністерства статистики[[253]](#footnote-253) .

Під виторгом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) , відповідно до Указу, розуміється сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок і (чи) у касу за здійснення операцій продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Якщо підприємство має відособлені підрозділи, воно також має право перейти на спрощену систему оподаткування, однак при цьому, для підрахунку розміру виручки і чисельності працівників необхідно також враховувати показники усіх філій і підрозділів. У той же час, відособлений підрозділ підприємства, навіть якщо воно зареєстровано самостійним платником податків, перейти на єдиний податок не може, тому що не є юридичною особою.

Конкретні *ставки* єдиного податку встановлені Указом тільки для юридичних осіб. Так, передбачено два варіанти ставок:

6% — у випадку сплати податку на додану вартість відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість»;

10% — у випадку включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Сплата єдиного податку юридичними особами здійснюється щомісяця не пізніше 20 числа наступного за звітним місяця.

*Порядок переходу на єдиний податок* для юридичних осіб, що відповідають переліченим вище умовам, детально визначений у Наказі податкової адміністрації від 12.10.1999р. Так, підприємство може перейти на єдиний податок з будь-якого звітного періоду (кварталу). Для переходу необхідно не пізніше, ніж за 15 днів до початку звітного кварталу, подати письмову заяву до податкового органу за місцем державної реєстрації такого суб'єкта. При цьому повинне бути дотримане істотна умова: сплачені усі встановлені податки й обов'язкові платежі за попередній звітний (податковий) період (ст. 4 Указу), строк сплати яких наступив на момент подачі заяви (п. 3 вищевказаного Наказу ДПАУ), тобто не повинно бути ніякого податкового боргу. Роз'яснення центрального податкового органа з цього приводу містяться в листах від 30.12.1999 р. і від 17.04.2000 р.[[254]](#footnote-254) , згідно з якими, для цілей даного Указу заборгованістю по податках і зборам (обов'язковим платежам), що виникає в зв'язку з невиплатою заробітної плати, вважається вся сума такої заборгованості, що розраховується на кінець останнього звітного періоду в бухгалтерському обліку суб'єктів підприємницької діяльності, крім суми, нарахованої за останній звітний місяць.

Податковий орган зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати посвідчення про право сплати єдиного податку, або надати письмове мотивоване відмовлення про це.

Посвідчення видається юридичним особам строком на один рік. Якщо підприємство до закінчення цього строку прийме рішення про повернення до загальної системи оподаткування, воно має право це зробити з початку наступного звітного кварталу, шляхом подачі заяви про таке до податкового органу не пізніше, ніж за 15 днів до закінчення поточного кварталу. Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, незалежно від обраної ставки – 6 чи 10 %, можна прийняти не більш одного разу протягом календарного року. Відзначимо, що на сьогодні законодавчо не урегульований процес зміни ставки єдиного податку, тому перехід зі ставки 6 % на 10 % або навпаки, за аналогією здійснюється на загальних підставах, тобто з подачею відповідного заяви і не раніше, ніж мине календарний рік з моменту переходу на єдиний податок узагалі.

При одержанні Посвідчення про право сплати єдиного податку за ставкою єдиного податку 10 %, необхідно здати до органу податкової служби оригінал і всі нотаріально завірені копії Посвідчення платника ПДВ.

Необхідно також указати що, згідно з п. 1 Указу, юридичні особи, що перейшли на спрощену систему оподатковування, не мають права застосовувати інші способи розрахунків за відпущену продукцію, крім готівкового і безготівкового розрахунку грошима. Виходячи з цього, при здійсненні підприємницької діяльності юридичними особами, які оподатковуються єдиним податком, не можна робити операції, що податковими органами можуть бути кваліфіковані як бартерні[[255]](#footnote-255) . (Фізичних осіб-підприємців, які працюють на умовах єдиного податку, це обмеження не стосується.)

Платник єдиного податку – юридична особа зобов'язана вести Книгу обліку доходів і витрат. Ця Книга в обов'язковому порядку реєструється в податкових органах.

У випадку порушення умов Указу юридичні особи зобов'язані повернутися до загальної системи оподатковування з кварталу, наступного за тим, у якому було допущено таке порушення.

**38.3. Фізичні особи як платники єдиного податку**

Перейти на спрощену систему оподаткування можуть фізичні особи – підприємці, що відповідають наступним *вимогам*:

 а) у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх родини, протягом року перебуває не більш десяти чоловік;

 б) розмір виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тисяч гривень.

При визначенні чисельності працівників, що перебувають у трудових відносинах з фізичними особами необхідно звернутися до роз'яснень податкового органу, викладенимиу листі від 31.03.2000 «Про порядок визначення чисельності найманих робітників, що можуть протягом року перебувати в трудових відносинах із платниками єдиного податку»[[256]](#footnote-256) , відповідно до якого на будь-який момент здійснення підприємницької діяльності їхня кількість повинна бути не більш 10 чоловік.

Визначення розміру виручки приватних підприємців ідентично визначенню виторгу для юридичних осіб.

*Ставки* єдиного податку для приватного підприємця встановлюються місцевими радами залежно від виду діяльності і складають від двадцяти до двохсот гривень на місяць. Розмір ставки залежить не від отриманого доходу, як у юридичних осіб, а винятково від виду діяльності. Причому, у різних регіонах України ставки єдиного податку для фізичних осіб, а також перелік видів діяльності, що підлягають оподатковуванню, можуть бути різні[[257]](#footnote-257) . Періодичність зміни таких ставок законодавчо не встановлена.

Якщо підприємець використовує працю найманих робітників, то ставка податку збільшується на 50 % за кожного працівника (включаючи членів його родини).

У випадку, якщо підприємець здійснює декілька видів діяльності, що оподатковуються за різними ставками, то йому видається одне посвідчення, а єдиний податок установлюється зо більшою ставкою по цих видах діяльності, установленою місцевою радою за місцм державної реєстрації такого суб'єкта, причому незалежно від того, здійснює він підприємницьку діяльність на всій території України чи тільки за місцем державної реєстрації. Відзначимо, що Указ не встановлює територіального обмеження здійснення оподатковування підприємницької діяльності за спрощеною системою. Виходячи з цього, якщо фізична особа як підприємець зареєстрований за місцем проживання, а здійснює підприємницьку діяльність в іншому місці; то їй не потрібно повторно реєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності за місцем її вчинення.

*Строки сплати* єдиного податку для фізичних і юридичних осіб відповідно до Указу збігаються. Так, ст. 2 Указу встановлено, що фізичними особами єдиний податок сплачується щомісяця не пізніше 20-го числа наступного місяця. Однак, податкова адміністрація Наказом закріпила обов'язкову умову для переходу на єдиний податок приватному підприємцю – надання, крім заяви, платіжного документа про сплату єдиного податку за період не менш ніж календарний місяць. Виходячи з цього, фізичні особи сплачують єдиний податок авансом.

При дотриманні всіх обов'язкових умов, закріплених законодавством, фізична особа – підприємець, також як і юридична, має право один раз на рік самостійно обрати спрощений спосіб оподаткування й одержати посвідчення про сплату єдиного податку. Причому перейти на сплату єдиного податку вона зможе з будь-якого кварталу календарного (звітного) року, подавши не пізніше чим за 15 днів до початку такого звітного періоду до податкового органу за місцем державної реєстрації письмову заяву. Для цього подаються наступні документи:

1. заява платника про перехід на сплату єдиного податку,
2. копія посвідчення про державну реєстрацію як підприємця;
3. документ, що засвідчує особистість;
4. копія платіжного документу про сплату єдиного податку.

Податковий орган при наявності всіх необхідних документів повинний узяти підприємця на облік і видати Посвідчення про сплату єдиного податку.

Посвідчення протягом календарного року можна щокварталу продовжувати. Підставою для його продовження є подання платником єдиного податку вищевказаної заяви і платіжних документів про сплату усіх установлених податків і обов'язкових платежів, термін сплати яких на дату подання заяви наступив, а також єдиного податку за попередні періоди і наступний період, що не менше календарного місяця. Заява повинна бути подана платником не пізніше 15 днів до початку кварталу, на який підприємець продовжує Посвідчення. Якщо строк дії Посвідчення продовжується, у Посвідченні здійснюються відповідні записи за підписом керівника податкового органу чи його заступника, що засвідчуються печаткою.

Відповідно до Указу суб'єкти малого підприємництва – платники єдиного податку можуть відмовитися від застосування спрощеної системи оподатковування, обліку і звітності і повернутися до загальної системи оподатковування з початку наступного звітного кварталу. Для цього подається відповідна заява до податкового органу не пізніше 15 днів до закінчення попереднього звітного кварталу.

Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності має як переваги, так і деякі недоліки. Так, до недоліків спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності можна віднести наступні обставини:

1) обмеження за обсягом діяльності (розмір виручки) таких суб'єктів;

2) при використанні праці найманих робітників, фізична особа - платник єдиного податку повинна сплатити за кожного з них по 50 % суми єдиного податку;

3) сума єдиного податку фізичної особи – платника податків сплачується авансом за звітний період (квартою). При цьому не враховується, чи буде фактично отриманий доход від здійснення такої діяльності за звітний період.

4) обмеження за способом розрахунків юридичними особами «єдиноподатників».

Переваги використання спрощеної системи оподаткування для платників податків такі:

1) надається право платнику самостійно, за своїм розсудом обрати спосіб оподаткування (загальний, спрощений чи спеціальний);

2) зменшується кількість податків, що сплачуються, і зборів;

3) значно полегшується облік (документальний) господарської діяльності платників податків;

4) не потрібно додаткових знань у галузі оподаткування і немає необхідності відстеження усіх змін у законодавстві про податки і збори, що вносяться досить часто;

5) полегшується здійснення податкової звітності;

6) надається право фізичним особам не застосовувати при розрахунках зі споживачами ЭККА;

7) надається право вибору реєстрації як платника ПДВ.

8) сфера застосування єдиного податку набагато ширше, ніж для фіксованого податку.

Наприкінці відзначимо, що перехід на спрощену систему оподатковування не означає автоматичного зменшення податкового тягаря. Тому, приймаючи рішення про перехід на таку систему, необхідно враховувати безліч факторів, серед яких займає особливе місце рентабельність здійснення тих чи інших видів підприємницької діяльності.

ГЛАВА 39

#  Фіксований сільськогосподарський податок

Сплата єдиного (фіксованого) сільськогосподарського податку в даний час являє собою спеціальну систему оподатковування. Цей податок з'явився на початку 1998 року. Однак, у 1998 році його справляння передбачалося у порядку експеримента не на всій території України, а тільки в декількох районах: Глобнинському районі Полтавської області, Старобешевському районі Донецької області, Ужгородському районі Закарпатської області[[258]](#footnote-258) . Починаючи з 1 січня 1999 року на підставі Указу Президента України від 18 червня 1998 року і Закону України від 17 грудня 1998 року справляння фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється на всій території України[[259]](#footnote-259) .

Основними нормативними актами, які регулюють механізм справляння єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських виробників є Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року, а також постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку» від 23 квітня 1999 року, наказ ДПА України від 27.04.1999, яким затверджено Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку і заповнення форми розрахунку[[260]](#footnote-260) . Відзначимо, що ці нормативні акти не передбачають для сільськогосподарських товаровиробників можливості вибору загального чи спеціального режиму оподатковування, що діє згідно з законом до 2004 року.

Єдиний сільськогосподарський податок є загальнодержавним податком і являє собою платіж, поглинаючий сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) , що сплачуються у бюджети і державні цільові фонди, а саме:

податку на прибуток підприємств;

плати (податку) за землю;

податку з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів;

комунального податку;

збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету;

збору у Фонд для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціальному захисту населення;

збору на обов'язкове соціальне страхування;

збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;

збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

збору в державний інноваційний фонд;

плати за придбання торгового патенту на здійснення торгової діяльності;

збору за спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для цілей сільського господарства).

Цей податок може сплачуватися як у грошовій, так і у натуральній формах. Сільськогосподарські товаровиробники мають право вибору саме форми сплати фіксованого податку: або грошовими коштами або у вигляді постачань сільськогосподарської продукції заготівельним і переробним підприємствам і організаціям, з якими районна адміністрація укладає договори за їх наступним узгодженням з відповідною районною радою.

Кількість сільськогосподарської продукції, що поставляється в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку, визначається виходячи з нарахованої до сплати в звітному періоді суми такого податку і договірної ціни (але не нижче біржової ціни за винятком витрат, пов'язаних із прийманням продукції) на продукцію, яка поставляється в рахунок сплати податку на дату проведення оплати.

Інші податки і збори (обов'язкові платежі), закріплені Законом України «Про систему оподаткування» сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавством.

**Платниками** фіксованого податку є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм (колективні і державні сільськогосподарські підприємства, акціонерні товариства, агрофірми, селянські (фермерські) господарства й інші виробники сільськогосподарської продукції (далі — підприємства), що здійснюють діяльність по виробництву, переробці і збуту сільськогосподарської продукції. Причому, сума доходу таких підприємств, отримана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і її переробки, отримана за попередній звітний (податковий) рік, повинна складати не менш 50% загальної суми валового доходу цього підприємства, при наявності сільськогосподарських угідь, для яких ставки фіксованого податку передбачені статтями 3 і 4 Закони від 17.12.1998.

Нормами Постанови від 23 квітня 1999 року конкретизується поняття валового доходу таких підприємств від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва. У такий доход входить не тільки вартість реалізованої продукції тваринництва і рослинності, але і, наприклад, вартість наданих послуг (послуги машинно-тракторного парку, будівельних і ремонтних бригад і т.д.), що пов’язані із сільськогосподарським виробництвом.

При розгляді питання про визначення сільгосппідприємств, які є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, хочеться звернути увагу на проект постанови «Про затвердження Порядку визначення критерію, по якому на сільськогосподарських виробників поширюється спеціальний режим сплати ПДВ і фіксованого сільськогосподарського податку», розробленого Міністерством аграрної політики. Цим актом істотно обмежується коло сільгоспвиробників, що можуть користатися спеціальною системою оподаткування – сплачувати фіксований сільськогосподарський податок, оскільки сума виторгу в таких підприємств повинна «…за відрахуванням ПДВ, що залишається в їх розпорядженні…перевищувати 50 % загальної суми валового доходу підприємства…»... Відзначимо, що в положеннях Закону від 17 грудня 1998 року таких уточнень немає.

**Об'єктом оподаткування** є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику в власність або наданих йому в користування, у тому числі і на умовах оренди.

Для сільськогосподарських товаровиробників, зареєстрованих після 1 січня 1999 року, нарахування фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється на підставі грошової оцінки сільськогосподарських угідь, що перебувають у його власності чи надані йому в користування, у тому числі на умовах оренди.

**Ставка** фіксованого податку встановлюється по областях з кожного гектара сільськогосподарських угідь у процентному співвідношенні до їхньої грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 року, згідно з Методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, у таких розмірах: для ріллі, сінокісних угідь і пасовищ – 0,5; для багаторічних насаджень – 0,3.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь може уточнюватися в разі потреби відповідно до законодавства.

**Пільги** по сплаті фіксованого сільськогосподарського податку. Відповідно до статті 9 згаданого Закону і пункту 7 Постанови з метою стабілізації сільськогосподарського виробництва підприємства **звільнялися** від сплати цього податку з 1 січня 1999 року до 1 січня 2001 року, за винятком платежів у Пенсійний фонд (68%) і на обов'язкове соціальне страхування (2%).

У випадку виникнення форс-мажорних обставин (стихійних лих, дій нездоланної сили) у кожнім конкретному випадку платнику податку по його клопотанню компетентним органом приймається рішення про реструктуризацію (відстрочку) сплати фіксованого сільгоспподатку. Однак на сьогодні відсутній законодавчо встановлений механізм надання розстрочок і відстрочок при виникненні вищезгаданих обставин. На цей момент особливо звертається увага ДПА України[[261]](#footnote-261) .

На сьогодні інших пільг по сплаті сільгоспподатку законодавством не передбачено.

**Сплата** фіксованого податку провадиться щомісяця до 20 числа місяця, наступного за звітним у розмірі третини суми податку, розрахованої на кожен квартал від річної суми податку, у таких розмірах: у 1-м кварталі – 10%, у 2-м – 10%, у 3-м – 50%, у 4-м – 30%.

Постачання зерна у рахунок фіксованого податку здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками у визначені ними за узгодженням з районною адміністрацією строки, але не пізніше 15 жовтня – із продукції ранніх зернових культур, до 1 грудня – із продукції пізніх зернових і технічних культур, а постачання продукції тваринництва — щомісяця, але не пізніше останнього дня поточного місяця.

Платники погоджують обсяги фіксованого сільгоспподатку по видах сільськогосподарської продукції з управліннями сільського господарства і продовольства районної державної адміністрації.

У разі сплати фіксованого податку в грошовій формі платники сільгоспподатку, а у разі сплати в натуральній формі – заготівельні підприємства, перераховують кошти на окремий рахунок відділень Державного казначейства України в районах по місцеві розташування земельної ділянки. Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів розмежовують і перераховують суми єдиного податку у відповідні бюджети і державні цільові фонди і повідомляють відповідний податковий орган про суми податку і їх розмежування.

Наприкінці відзначимо, що сплата фіксованого сільськогосподарського податку має низку переваг у порівнянні з загальною системою оподаткування. Серед таких переваг необхідно виділити зменшення кількості податків і зборів, що сплачуються, що істотно полегшує ведення податкових обліку і звітності, не вимагає додаткових знань у галузі оподатковування і необхідності відстеження змін, які стосуються сплати всіх передбачених Законом «Про систему оподаткування» податків і зборів та досить часто вносяться у чинне податкове законодавство.

 **ГЛАВА 40**

 ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

40.1. Місцева система оподаткування і принципи її формування

Місцеві податки і збори є невід'ємною частиною податкової системи держави. Тому особлива увага при здійсненні податкової реформи приділяється правовому регулюванню місцевого оподаткування, що виступає одним з основних фінансових джерел формування бюджетів місцевого самоврядування.

Існування місцевих податків і зборів відповідає в першу чергу інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, оскільки такі платежі є виключно їх фінансовою базою. Виходячи з цього, метою введення місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади коштами, необхідними для здійснення їх завдань і функцій, що знаходяться в їх самостійному розпорядженні і концентруються у відповідних бюджетах.

Однак, доходи органів місцевого самоврядування (місцевих бюджетів) складаються з таких видів:

1) Податки і збори, сформовані і закріплені на державному рівні:

а) податки, встановлення і справляння яких здійснюється виключно на державному рівні, а кошти яких цілком надходять у місцеві бюджети (податок на землю, прибутковий податок);

б) податки, формовані як відрахування від загальнодержавних податків (частка ПДВ, частка податку на прибуток, частина акцизного збору), і які регулюються також тільки на державному рівні[[262]](#footnote-262) .

2) Податки і збори, що закріплюються на державному рівні, а сформовані на місцях органами самоврядування – власне місцеві податки і збори (ринковий збір, податок на рекламу, готельний збір, , тощо)

3) Місцеві неподаткові доходи, що також поповнюють доходи місцевих бюджетів і відображають фіскальну функцію (пени, ліцензійні збори).

Правове регулювання місцевих податків і зборів характеризується певною специфікою, оскільки здійснюється на двох рівнях: на загальнодержавному і місцевому. По-перше, держава визначає вичерпний перелік таких обов'язкових платежів, коло платників, об'єкти оподаткування, граничні розміри ставок, тобто встановлює основи їх справляння, надаючи повноваження органам місцевого самоврядування на введення таких податків і зборів на відповідній території. По-друге, місцеві органи влади, реалізуючи надані державою повноваження, встановлюють і детально регламентують механізми справляння окремо кожного з податків і зборів, а також уводять їх у дію. Таке положення забезпечує захист місцевих бюджетів від необґрунтованого і безмежного тиску зверху (держави). Виходячи з цього, місцеві податки і збори це обов'язкові платежі, що установлюються державою, регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування і надходять до місцевих бюджетів.

При законодавчому регулюванні системи місцевих податків і зборів необхідно враховувати ряд факторів: 1) закріплення за місцевими бюджетами таких дохідних джерел, що забезпечували б стабільне надходження доходів і фінансування власних повноважень місцевих органів; 2) сполучення інтересів держави і місцевого самоврядування, при обмеженні необґрунтованого впливу державної влади на місцеве оподаткування; 3) доцільність і обґрунтованість уведення місцевих податків і зборів на відповідній території; 4) домірність сум коштів, що надходять у бюджети від таких податків і зборів з витратами по їхньому справленню, , тощо.

До визначеного часу в Україні не було чіткої законодавчої визначеності місцевих податків і зборів[[263]](#footnote-263) . Сьогодні коло нормативно-правових актів, що регулюють місцеве оподаткування, являє собою певну систему, до якої входять: Конституція України, Закон України «Про систему оподаткування», Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори», Закон «Про місцеве самоврядування в Україні», акти президента, рішення органів місцевого самоврядування, тощо[[264]](#footnote-264) Таким чином, регулювання місцевого оподаткування здійснюється як податковими законами, так і зачіпається цілою низкою інших нормативних актів, що визначають компетенцію органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування, специфіку побудови бюджетної системи і взаємини її структурних елементів, а також актами місцевих органів. При цьому, необхідно звернути увагу на основні проблеми регулювання справляння місцевих податків і зборів.

Основою законодавства про місцеві податки і збори є Конституція України, якою закріплюються вихідні положення щодо регулювання місцевого оподаткування, а саме у п. 1 ст. 143 закріплене право територіальних громад безпосередньо через органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону[[265]](#footnote-265) .

Закон України «Про систему оподаткування»[[266]](#footnote-266) має загальне значення для регулювання місцевого оподаткування. Так, ст. 15 цього закону установлений вичерпний перелік місцевих податків і зборів, до яких відносяться 1) податок з реклами; 2) комунальний податок, 3) готельний збір, 4) збір за паркування автотранспорту; 5) ринковий збір; 6) збір за видачу ордера на квартиру; 7) курортний збір; 8) збір за участь у бігах на іподромі; 9) збір за виграш на бігах на іподромі; 10) збір з осіб, що приймають участь у грі на тоталізаторі на іподромі; 11) збір за право використання місцевої символіки; 12) збір за право проведення кіно- і телезйомок; 13) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсної розпродажу і лотерей; 14) збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон; 15) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг; 16) збір з власників собак Вищенаведений перелік місцевих податків і зборів трохи відрізняється від переліку, закріпленого декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори», у якому також зазначений податок із продажу імпортних товарів [[267]](#footnote-267).

Крім того, Законом закріплене положення, відповідно до якого місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм справляння і порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими Радами відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, установлених законами України, крім збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, який встановлюється обласними Радами. При цьому, встановлена обов'язковість уведення деяких податків і зборів (наприклад, комунального податку, ринкового збору, збір за паркування автотранспорту , тощо), при наявності об'єктів оподаткування чи умов, з якими пов'язано введення цих податків і зборів.

Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»[[268]](#footnote-268) характеризує конкретні види податків і зборів, закріплює граничні розміри ставок, розкриває механізм їх обчислення, вилучення, джерела і порядок їхньої сплати, а також повноваження місцевих органів самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів, а саме повноваження по розробці і затвердженню положень, що встановлюють конкретні ставки платежів, порядок обчислення і сплати місцевих податків, ведення пільгових ставок, надання окремим категоріям платників відстрочок, розстрочок чи звільнення їх від сплати по таких платежах, тощо .

Відзначимо, що сьогодні при встановленні місцевих податків і зборів часто не приймаються до уваги положення загальнодержавного законодавства, а саме: відбувається введення не передбачених Законом України «Про систему оподаткування» податків і зборів[[269]](#footnote-269) ; у прийнятих положеннях про справляння окремих видів місцевих податків і зборів неточно окреслюються коло платників, об'єкти оподаткування, змінюються граничні ставки платежів; не вводяться місцевими органами передбачені як обов'язкові податки і збори; не враховується економічний, соціальний, демографічний розвиток окремих регіонів держави, тощо. Існування цих порушень указує на нагальну потребу удосконалення правового регулювання місцевої системи оподаткування як на загальнодержавному рівні, так і на місцевому. Вбачається, рішення всіх цих проблем стане можливим із прийняттям Податкового кодексу України.

40.2. Характеристика окремих видів

місцевих податків і зборів

# Податок з реклами. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» (далі Декрет) не закріплює поняття податку з реклами, а вказує елементи правового механізму цього платежу. Так, *платниками* є юридичні і фізичні особи, що рекламують свою продукцію чи діяльність. *Об'єктом обкладання* виступає вартість послуг за встановлення і розміщення реклами. *Гранична ставка* встановлена в розмірі 0,1% вартості послуг за одноразову рекламу і 0,5% — за розміщення реклами на тривалий час. Облік платників здійснюють органи, на які покладені функції розміщення реклами. Цей податок сплачується під час оплати послуг за встановлення і розміщення реклами. *Джерелом оплати* можуть бути особисті кошти платників, а також собівартість продукції (робіт, послуг).

# Однак сьогодні, на жаль, існує проблема не досить чіткого розуміння реклами для цілей оподаткування, у результаті чого оподатковується будь-яка реклама, у тому числі і та, яка не носить комерційного характеру. Відзначимо, що поняття «реклама» як офіційна інформація про осіб чи продукцію, що поширюється в будь-якій формі і будь-якому способі з метою прямого чи опосередкованого одержання прибутку, закріплена в Законі України «Про рекламу»[[270]](#footnote-270) . А у нормативних актах, що регулюють справляння цього податку, які затверджені органами місцевого самоврядування, не міститься чітке визначення реклами. Так, Харківською міською Радою народних депутатів, на підставі ст. 11 Декрету, було прийняте рішення «Про введення податку на рекламу» з 1 жовтня 1993 року. Відповідно до нього цей податок установлювався на усі види оголошень, повідомлень, переданих з комерційною метою за допомогою засобів масової інформації (преси, ефірного, супутникового і кабельного телебачення, радіомовлення, внутрішньої громкоговорительной зв'язку в рухливому складі міського пасажирського електротранспорту), каталогів, прейскурантів, афіш, плакатів довідників, листівок, календарів і інших технічних коштів.

# Платниками податку є юридичні і фізичні особи всіх організаційно-правових форм, що розміщають на рекламних носіях міста рекламу. Виходячи з цього, платниками податків є особи, від імені яких здійснюється реклама і які називаються рекламодавцями. Особи ж, що здійснюють виготовлення реклами за заявкою рекламодавця чи розміщають її на рекламних носіях, іменуються рекламним агентством. Місце, на якому розміщається реклама, іменується рекламним носієм.

# Цей податок утримують рекламні агенти, які щокварталу подають звіт до податкових інспекцій і перераховують суми податку не пізніше 20 числа кожного місяця.

При розгляді механізму справляння податку з реклами, необхідно відзначити, що Харківською міськрадою також затверджене Положення про порядок розміщення й експлуатації об'єктів зовнішньої реклами і склад міської художньої ради[[271]](#footnote-271). Це Положення визначає порядок розміщення рекламоносіїв і об'єктів зовнішньої реклами у Харкові і є обов'язковим для виконання всіма юридичними і фізичними особами незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форм власності. Об'єктами зовнішньої реклами і рекламоносіями є стенди, щити, плакати, тощо. Місцем для розміщення реклами вважається частина території міста, об'єкти, майно, виділені рекламодержателю.

Для видачі дозволу на розміщення реклами подається письмова заява на ім'я начальника відділу дизайну міського середовища. Разом з ним подаються архітектурно-художня форма, ескіз-ідея і фото об'єкта. Після одержання дозволу рекламодержатель зобов'язаний у 20-денний строк приступити до монтажу і розміщення об'єктів, інакше такий дозвіл анулюється. Розміщення об'єктів зовнішньої реклами уздовж автомобільних доріг підлягає обов'язковому узгодженню з ДАІ, а у границях «зелених зон» — з управлінням комунального господарства міськвиконкому. У випадку відмовлення рекламодавця від реєстрації об'єкт зовнішньої реклами підлягає демонтуванню.

# Ставки податку на рекламу рішенням Харківської міської ради встановлені в таких розмірах: 0,1% вартості послуг за установку і розміщення одноразової реклами і 0,5% — за установку і розміщення реклами на тривалий час (більш одного дня) чи неодноразової реклами. При цьому, яка реклама є одноразовою, а яка неодноразовою не встановлюється. На практиці ставки податку з реклами залежать від багатьох факторів, серед яких видрізняється вид рекламного носія (телебачення, радіо, преса, тощо), відношення такої реклами до видів товарів чи послуг , тощо

# Пільги по сплаті податку з реклами Декретом не встановлені. Однак такі пільги в принципі можуть надаватися органами місцевого самоврядування. Позитивними в даному випадку є положення російського законодавства, відповідно до якого пільги при сплаті податку з реклами встановлюються у випадках, якщо: 1) реклама не носить комерційної мети; 2) рекламуються благодійні заходи; 3) відомості мають попереджувальний характер; 4) інформація носить дані про функції органів державної влади; 5) інформація розміщається у приміщеннях, що використовуються для реалізації товару.

## Комунальний податок. *Платниками* цього податку відповідно до Декрету є юридичні особи, за винятком бюджетних, планово-дотаційних і сільгосппідприємств. *Об'єктом обкладання* виступає річний фонд оплати праці, розрахований виходячи з розміру неоподатковуваного мінімуму доходів громадян. *Гранична ставка* встановлена у розмірі 10% річного фонду оплати праці. Облік здійснюють податкові інспекції на місцях. *Джерело сплати* даного платежу — прибуток (доход), що залишається в розпорядженні юридичних осіб.

## Справляння цього податку здійснюється на підставі відповідних положень, які затверджуються міськими радами. Наприклад у Харкові він справляється на підставі Положення про порядок числення і сплати комунального податку, затвердженою рішенням виконкому Харківської міськради народних депутатів від 08.06.1994 зі змінами і доповненнями. Даним положенням трохи уточнюється і розширюється коло платників по платежу, якими є юридичні особи - суб'єкти господарювання незалежно від форм власності, що є, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями і їх філії, а також інші відособлені підрозділи, що мають відособлений баланс і розрахунковий рахунок у банку, міжнародні неурядові організації і міжнародні об'єднання з місцезнаходженням у м. Харкові. Відзначимо, що платниками комунального податку є юридичні особи, навіть ті, які тимчасово не здійснюють виробничу діяльність. Якщо вони подають у статистичні органи звітність про середньодобову чисельність штатних працівників, то звільнення чи відстрочка по сплаті комунального податку входить до компетенції виключно органів місцевого самоврядування. Виходячи з цього, підприємства, у статуті яких передбачено здійснення господарської діяльності, розглядаються як платники комунального податку незалежно від результатів фінансово-господарської діяльності. Це підтверджується положенням, відповідно до якого комунальний податок відноситься на собівартість продукції, товарів і послуг[[272]](#footnote-272) .

Від сплати комунального податку звільняються (на додаток до зазначеного вище) наступні суб'єкти:

— метрострой і метрополітен;

— державні комунальні підприємства, що одержують дотації з бюджету;

— підприємства й організації,, що звільняються цілком від податку на прибуток.

— благодійні організації, що існують лише на членські внески і благодійні пожертвування;

— громадські організації ветеранів війни і підприємства ветеранів війни, на яких не менш чим 60% від среднесписочной чисельності працюючих, складають учасники бойових дій і учасники війни;

— громадські організації і підприємства сліпих у частині фонду оплати праці, нарахованої на чисельність працюючих інвалідів за зором I і II груп;

 — громадські організації, у яких відсутні штатні працівники і фонд оплати праці не створюється;

 — суб'єкти малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності.

Крім цього, за рішенням органів місцевого самоврядування від оподаткування можуть бути звільнені й інші суб'єкти господарювання.

Об'єкт обкладання припускає обчислення фонду оплати праці, що розраховується виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян, установленого законодавством у звітному періоді, незалежно від виплаченої заробітної плати. Виходячи з цього, цей податок встановлено залежно не від результатів виробничої діяльності підприємств, а від кількості трудящих на ньому.

Обчислення средньосписочної чисельності працівників підприємств провадиться за методикою, закріпленої в Інструкції зі статистики чисельності працівників, зайнятих у господарстві України[[273]](#footnote-273) . Відповідно до Інструкції, існує два варіанти обчислення средньосписочної чисельності:

— средньосписочна чисельність штатних працівників облікового складу;

— средньосписочна чисельність усього персоналу в еквіваленті повної зайнятості.

Відзначимо, що при обчисленні комунального податку необхідно користатися першим варіантом. Причому, обчислюючи средньосписочну чисельність, працівник враховується один раз (за місцем основної роботи) незалежно від терміну трудового договору і тривалості робочого часу. Тому сюди не входять працівники, прийняті на роботу за сумісництвом.

## Ставка комунального податку по Харківській області встановлена у розмірі 10% від офіційно встановленого розміру неоподатковуваного податком мінімуму доходів громадян, що на сьогодні складає 1 гривню 70 копійок на кожного працюючого на підприємстві.

Розрахунок сплати комунального податку платники подають до податкових інспекцій одночасно з подачею квартальної і річної звітності. Сплачується комунальний податок не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним періодом.

### Готельний збір справляється з метою фінансування заходів щодо розвитку готельного господарства. Відповідно до Декрету, *платниками* цього збору є особи, що проживають у готелях. *Об'єктом обкладання* виступає добова вартість знятого житла, що розраховується без додаткових послуг. Граничний розмір *ставки* встановлений у розмірі 20% добової вартості. Облік платників здійснюється адміністрацією готелю. *Джерело оплати* цього платежу – собівартість продукції (робіт, послуг) чи особисті кошти.

### Готельний збір, наприклад, у м. Харкові справляється відповідно до Положення про порядок справляння і перерахування до бюджету готельного збору, що затверджено рішенням ХХІ сесії Харківської міської ради народних депутатів від 20.03.1993 р. зі змінами і доповненнями. Ставка збору встановлена в розмірі 20% вартості обліку послуги, без обліку ПДВ. Оплата даного збору здійснюється одночасно з розрахунком за проживання з виділенням зазначеного збору в платіжних документах окремим рядком. Причому, плата за проживання провадиться попередньо наймачем житла за певний строк. Перерахування даного податку до місцевого бюджету здійснюється адміністрацією готелю.

### Збір за паркування автотранспорту. *Платниками* цього збору відповідно до Декрету є юридичні і фізичні особи, що паркують автомобілі в спеціально відведених чи обладнаних місцях. *Об'єкт обкладання* — одна година паркування автотранспорту. Граничний розмір *ставки*— 3% мінімальної заробітної плати у спеціально обладнаних місцях і 1% у віддалених місцях. Облік платників визначають органи місцевого самоврядування. *Джерелом оплати* збору є собівартість продукції (робіт, послуг) чи особисті кошти. Оплата провадиться водієм на місці паркування автотранспорту.

Збір за паркування автотранспорту на території м. Харкова введений рішенням Харківської міської ради народних депутатів з 1 червня 1995 року, у зв'язку з чим був визначений перелік місць і границь частин міста, де справляється така плата. Відзначимо, що звільняються від сплати збору інваліди, що користаються транспортними засобами з ручним керуванням. Крім того, не є платниками збору інваліди війни й інші особи, яким відповідно до законодавства передбачені пільги по сплаті місцевих податків і зборів. Збір справляється працівником контролюючої організації, що видає квиток установленого зразка з відміткою року, місяця, дня, місця і часу стоянки. Ставка збору встановлена в розмірі 3% неоподатковуваного мінімуму доходів за кожну годину стоянки. Причому, збір за стоянку менше однієї години обчислюється також по такій ставці.

Організація, що виконує функції по справлянню збору, зосереджує кошти на власному розрахунковому рахунку і не пізніше 15 числа наступного місяця перераховує їх на рахунок міського фінансового управління. При цьому, взаємини між такими суб'єктами регулюються договором.

### Ринковий збір. У Декреті ринковий збір визначений як плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих і відкритих столах, площадках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію й інші товари. Відзначимо, що в Указі Президента України „Про упорядкування механізму сплати ринкового збору” від 28.06.1999 р. (далі – Указ) міститься трохи інше визначення ринкового збору, під яким розуміється плата за право заняття місця для торгівлі на ринках усіх форм власності, що вбачається найбільш правильним. Виходячи з цього визначення, *платниками* збору є юридичні і фізичні особи, які реалізують відповідну продукцію[[274]](#footnote-274) . *Об'єкт обкладання* по даному зборі – торгове місце (на ринках, у павільйонах, на площадках, з автомашин, візків, тощо). Граничний розмір *ставок збору* встановлений окремо для фізичних осіб – 20% мінімальної заробітної плати; і для юридичних осіб — 3 мінімальні заробітні плати. Причому розмір ставки може коливатися залежно від ринку, його територіального розташування і виду продукції[[275]](#footnote-275) . Податкові відрахування провадяться за кожний день торгівлі. Облік платників веде адміністрація ринку. Строк оплати — до початку реалізації продукції. *Джерелом оплати* є собівартість продукції або особисті кошти.

Декретом не встановлені пільги по сплаті ринкового збору. Однак в Указі закріплено, що ринковий збір не справляється з підприємств торгівлі, суспільного харчування, побутового обслуговування, розташованих у стаціонарних приміщеннях (магазинах, кіосках, наметах) на території ринку, і з власних торгово-закупівельних підрозділів ринку незалежно від займаного місця. Крім того, певні пільги можуть також встановлюватися органами місцевого самоврядування. Так, Положенням про порядок справляння ринкового збору з юридичних і фізичних осіб, що діє в м. Харкові звільнені від сплати цього збору інваліди війни.

Ринковий збір сплачується до початку торгівлі через касовий апарат адміністрації ринку. На підставі касового чека про сплату ринкового збору особі надається місце для торгівлі.

У випадку виявлення на ринку при проведенні контрольної перевірки працівниками органів державної податкової служби торговців без касових чеків, що засвідчують сплату ринкового збору, з цих торговців стягується штраф у сумі, еквівалентної п'ятьом розмірам ринкового збору, а з адміністрації ринку - у розмірі 10 неоподаткованих податком мінімумів доходів громадян. У випадку виявлення у торговців неналежним чином оформлених з вини адміністрації ринку касових чеків адміністрація ринку за кожен випадок сплачує штраф у сумі, еквівалентної 20 неоподаткованим податком мінімумам доходів громадян.

Кошти, що надходять від ринкового збору, у повному обсязі (100 %) зараховуються до місцевого бюджету. Відповідальність за нарахування ринкового збору і своєчасність його сплати в місцевий бюджет покладена на адміністрацію ринку.

### Збір за видачу ордера на квартиру. *Платником* цього збору відповідно до Декрету є одержувач ордера. *Об'єкт обкладання* — послуги, пов'язані з видачею ордера на квартиру. Граничний розмір *ставки* не повинний перевищувати 30% неоподаткованого мінімуму доходів громадян під час оформлення такого ордера. Облік платників здійснюється органами обліку і розподілу житла, які до 15 числа місяця, наступного за звітним, подають у податкові органи звіт про кількість виданих ордерів і суми платежу, перерахованих у бюджет. Даний збір оплачується через установи банків до одержання ордера. Документом про сплату збору є квитанція, видана такою установою. Оплата здійснюється за рахунок особистих коштів одержувача ордера.

### Збір із власників собак. *Платниками* збору є громадяни — власники собак, що проживають у будинках державного і суспільного житлового фонду, а також у приватизованих квартирах. *Об'єкт обкладання* — кожна собака. Граничний розмір ставки встановлений у сумі 10 % неоподаткованого мінімуму доходів громадян на момент нарахування збору. Сплата збору здійснюється щорічно. *Джерело оплати* — особисті кошти платників. Пільги по даному збору Декретом установлені тільки щодо громадян, які утримують службових собак. Однак, відповідно до Тимчасового положення про порядок числення і сплати в бюджет із громадян – власників собак, затвердженому Харківською міською радою від 19.04.1995 р. зі змінами і доповненнями, крім цього звільняються від сплати збору: самотні інваліди і пенсіонери; сліпі громадяни, які використовують собак як поводирів; а також інші категорії громадян за рішенням райвиконкомів.

### Облік, а також справляння збору з власників собак здійснюється житлово-комунальними господарствами.

### Курортний збір. Справляння цього збору здійснюється в курортних місцевостях, перелік яких затверджений Кабінетом Міністрів України[[276]](#footnote-276) . *Платникам* курортного збору є громадяни, що перебувають у курортній місцевості. *Об'єкт обкладання* — проживання в межах курортної місцевості. *Ставка* встановлена в сумі не більш 10% неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Облік платників здійснюють адміністрації готелів, квартирно-посередницькі організації, органи внутрішніх справ, які контролюють дотримання паспортного режиму. Збір утримується під час реєстрації чи при направленні на поселення в приватному житлі не пізніше 3-денного строку з дня прибуття. *Джерелом оплати* є особисті кошти платників. Даний вид збору передбачає широкий перелік пільг, наданих громадянам. Так, у відповідності зі ст. 7 Декрету від сплати курортного збору звільняються: діти до 16 років; інваліди й особи, що їх супроводжують; учасники ВОВ, тощо

### Збір за участь у бігах на іподромі. *Платниками* є юридичні і фізичні особи, що виставляють своїх коней на іподром у змаганнях комерційного характеру. *Об'єкт обкладання* — за кожного коня, виставленого на таких змаганнях. Граничний розмір ставки збору встановлений у сумі трьох неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Облік платників здійснюється адміністрацією іподромів. Сплата збору відбувається до початку змагань *за рахунок* прибутку (доходу) платників.

### Збір за виграші на бігах. *Платниками*  є особи, що виграли на тоталізаторі при грі на іподромі. *Об'єкт обкладання* — сума виграшу. *Гранична ставка* збору встановлена в сумі не більш 6% від суми виграшу. Облік платників здійснює адміністрація іподромів, що і утримує збір під час видачі їм виграшів. Строки перерахування в бюджет визначаються місцевими органами самоврядування. *Джерело оплати* — особисті кошти громадян.

**Збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі, на іподромі.** *Платники* — особи, що приймають участь у грі на тоталізаторі, на іподромі. *Об'єкт обкладання* — плата за участь у грі на тоталізаторі у формі процентної надбавки до плати за участь у грі. *Граничний розмір ставки* не повинний перевищувати 5% від суми такої надбавки. Облік платників покладений на адміністрацію іподромів. Збір утримується під час придбання квитків на участь у грі й у відповідності зі строками, що затверджуються місцевими органами самоврядування. *Оплата* здійснюється за рахунок особистих коштів громадян.

## Збір за право використання місцевої символіки. *Платниками* збору є юридичні і фізичні особи, що використовують місцеву символіку з комерційною метою. *Об'єктом обкладання* виступає вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки. Граничний розмір *ставки* встановлений окремо для юридичних осіб - 0,1 % вартості зробленої продукції; і для громадян, які займаються підприємницькою діяльністю – 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Облік платників здійснюють органи місцевого самоврядування, що видають дозвіл на використання символіки. *Джерело оплати* — собівартість продукції (робіт, послуг) чи особисті кошти платника.

##  Так, місцевою символікою відповідно до Положення про порядок обчислення і сплати збору за право використання місцевої символіки, затвердженим рішенням Харківської міськради від 24.09.1997 р., є: герб і прапор м. Харкова; назви і зображення архітектурних пам'ятників м. Харкова. Використанням місцевої символіки вважається: 1) включення в найменування суб'єктів господарювання слів, похідних від назв архітектурних і історичних пам'ятників м. Харкова; 2) включення в найменування чи використання в оформленні виробленої продукції, товарному знаку, оформленні пакувальних матеріалів, рекламних матеріалах , тощо елементів, що є місцевою символікою. Причому, перелік об'єктів і назв, що відносяться до місцевої символіки, затверджується міськвиконкомом за узгодженням з постійною комісією з гуманітарних питань. Цим Положенням також передбачені пільги при сплаті збору. Так, від сплати звільняються: 1) організації й установи, що цілком фінансуються з державного чи місцевого бюджетів; 2) суспільні і релігійні організації; 3) благодійні організації, установи і фонди, що здійснюють свою діяльність виключно за рахунок пожертвувань фізичних і юридичних осіб. Дозвіл на використання місцевої символіки видається ДУ по гуманітарних питаннях міськвиконкому: – юридичним особам – безстроково; - фізичним особам – терміном на один день з наступним продовженням на черговий рік.

##  Збір за право проведення кіно- і телезйомок. *Платниками*  збору є комерційні кіно- і телеорганізації, у тому числі закордонні, яким при зйомках необхідні додаткові заходи, наприклад, виділення міліції, оточення території зйомки , тощо *Об'єкт обкладання* — витрати на проведення таких додаткових заходів. *Розмір ставки* збору не повинний перевищувати фактичних витрат на проведення подібних заходів. Сплата провадиться за рахунокприбутку кіно- і телеорганізацій.

**Збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей.** *Платники* цього збору – юридичні і фізичні особи, що мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей. *Об'єктом обкладання* є вартість заявлених на місцеві аукціони, лотереї , тощо товарів, виходячи з їх початкової ціни чи суми, на яку випускається лотерея. *Граничний розмір*  збору не повинний перевищувати 0,1 % від вартості товарів чи від суми, на яку випускається лотерея. Крім того, Декретом установлюється також граничний розмір збору за право проведення лотерей - з кожного учасника не більш трьох неоподаткованих мінімум доходів громадян. Укажемо, що відповідно до Положення про збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей у м. Харкові, ставка збору зменшується на 20% для платників, що проводять аукціони, конкурсний розпродаж, лотереї в благодійних цілях, більш 70 % прибутку яких спрямовується на благодійні заходи. Коло платників по цьому збору визначається органами місцевого самоврядування, що видають дозволи на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей. Справляється збір за три дні до проведення аукціону, тощо, або під час одержання дозволу на випуск лотерей. *Оплата* провадиться за рахунок прибутку (доходу), що залишається у розпорядженні юридичних осіб і громадян.

**Збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон**. *Платниками збору* є юридичні і фізичні особи. *Об'єкт обкладання* — транспортний засіб. *Ставка* збору встановлена для двох категорій суб'єктів: 1) для юридичних осіб і громадян України – у розмірі до 0,5% неоподаткованих доходів громадян залежно від марки і потужності автомобіля; 2) для іноземних громадян і юридичних осіб – від 5 до 50 доларів США. Облік платників здійснюють органи, на які покладено функції пропуску автотранспорту. *Оплата здійснюється* за рахунок прибутку юридичних осіб і власних коштів фізичних осіб[[277]](#footnote-277) .Відзначимо, що без сплати цього збору дозвіл на проїзд транспорту, що слідує за кордон, по території областей не видається і відповідно автотранспорт за кордон не випускається.

Особливістю цього збору є те, що він установлюється виключно обласними радами народних депутатів.

###  Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Даний збір Декретом визначений як плата за оформлення і видачу дозволу на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях. *Платниками*  є юридичні і фізичні особи, що реалізують продукцію. *Об'єкт* — оформлення і видача дозволів на торгівлю в спеціально відведених місцях. *Граничний розмір збору* встановлений у розмірі 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян для суб'єктів, що постійно торгують і один неоподаткований мінімум доходів громадян у день за одноразову торгівлю. Облік здійснюють організації, яким надані подібні права і до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом, передають дані податковим органам. Збір *сплачується за рахунок* прибутку, що залишається в розпорядженні юридичних осіб чи особистих коштів громадян.

1. Див. докладніше: Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. – М., 1997. – С. 44. [↑](#footnote-ref-1)
2. Див.: Финансовое право: Учебник / Под. ред. Н. И. Химичевой. – М., 1995. – С.225. [↑](#footnote-ref-2)
3. Див.: Алексеев С. С. Структура советского права. – М.1975. – С. 124. [↑](#footnote-ref-3)
4. Див.: Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., 1995. – С. 29. [↑](#footnote-ref-4)
5. Див.: Ровинский Е.А. Основные вопрос теории советского финансового права. – С. 137-138. [↑](#footnote-ref-5)
6. Див.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. – С.134. [↑](#footnote-ref-6)
7. Див.: Советское финансовое право. – М., 1982. – С.48. [↑](#footnote-ref-7)
8. Див.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – С. 135-139. [↑](#footnote-ref-8)
9. Див.: Советское финансовое право: Учебник. – М., 1987. – С.73. [↑](#footnote-ref-9)
10. Див.: Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. – М., 1996. – С. 142-143. [↑](#footnote-ref-10)
11. Цей приклад може показатися не зовсім вдалим. Дійсно, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування по суті не є податком. Але в даному випадку ми виходимо з позиції законодавця. На сьогодні в Україні немає розмежування податків і зборів. Ст. 14 Закону України «Про систему оподатковування» містить загальний перелік як зборів, так і податків, не роблячи між ними розходження. [↑](#footnote-ref-11)
12. Див.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – С.13. [↑](#footnote-ref-12)
13. Див.: Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 30. – Ст. 141; Стаття 1 Закону України від 18 лютого 1997 року “Про систему оподаткування” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - № 16. – Ст. 119. [↑](#footnote-ref-13)
14. Див.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. – С. 167. [↑](#footnote-ref-14)
15. Див.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М., 1993. – С. 73-74. [↑](#footnote-ref-15)
16. Там же. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М. 1993. – С.75. [↑](#footnote-ref-16)
17. Див.: Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 1995. – С.105. [↑](#footnote-ref-17)
18. Див.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – С.82-83. [↑](#footnote-ref-18)
19. Див.: Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. – С.81. [↑](#footnote-ref-19)
20. Криницкий И.Е. Правовое регулирование налогообложения имущества: Дис… канд. юрид. наук. – Харьков, 2001. – С. 17 –18. [↑](#footnote-ref-20)
21. Див.: Основы налогового права / Под. ред. С. Г. Пепеляева. – С. 22. [↑](#footnote-ref-21)
22. Годме П. Финансовое право. – М., 1978. – С. 373. [↑](#footnote-ref-22)
23. Див.: Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. – М., 1996. – С. 181-182. [↑](#footnote-ref-23)
24. Див.: Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. Н.И. Химичевой. / С. 230. [↑](#footnote-ref-24)
25. Див.: Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. – С. 27-30. [↑](#footnote-ref-25)
26. Див.: Основы налогового права / Под. ред. С. Г. Пепеляева. – С. 34-35. [↑](#footnote-ref-26)
27. Див.: Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. Н. И. Химичевой. – С. 231. [↑](#footnote-ref-27)
28. 1 См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – С.79. [↑](#footnote-ref-28)
29. 1 Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник.- Харьков: Легас, 2001.- С.114-115. [↑](#footnote-ref-29)
30. Див.: Інструкція про порядок обліку платників податків: Приказ Державної податкової інспекції України від 19.02.1998 г. №80 // Податки і бухгалтерський облік. – №53 (402). – от 2.07.2001. – С.9 [↑](#footnote-ref-30)
31. Див.: Про внесення змін в Указ Президента України от 3.07.1998г. №727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб’єктів малого підприємництва»: Указ Президента України від 28.06.1999 г. №646 (99). Єдиний податок. - Харків: Фактор, 2001.-С. 53. [↑](#footnote-ref-31)
32. Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник Харьков: Легас, 2001.-С.111-112. [↑](#footnote-ref-32)
33. Див.: Про податок на додану вартість: Закон України від 3.04.1997 р. зі змінами на 10.01.2002 р. - Харків: Фактор, 2002.-С.6. [↑](#footnote-ref-33)
34. Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право. - Харьков: Легас, 2001.-С.115. [↑](#footnote-ref-34)
35. Див.: Про підприємництво: Закон України от 7.02.1991г.// Відомості Верховної Ради України.-1991.-№14.-Ст. 168 [↑](#footnote-ref-35)
36. Див.: Александров С.В., Кучерявенко Н.П. Подоходный налог с граждан. Налог на промысел (Научно- практический комментарий по состоянию на 15 сентября 1998года ) –Х., 1998,-128с. [↑](#footnote-ref-36)
37. Див.: Про підприємництва в Україні: Закон України від 21.03.1991г. (зі змінами та доповненнями від 7.02.2002г.. №3047-3; Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991г. (зі змінами та доповненнями від 7.02.2002г. №3047-3 // Бухгалтерія. - № 11/1 (478) від 18.03.2002 г. [↑](#footnote-ref-37)
38. 1 Див.: Про внесення змін до Порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи: Наказ Державної податкової адміністрації України від 16.01.1998 р. №24 // Офіційний вісник України.-1998.-№5. [↑](#footnote-ref-38)
39. Див.: Кучерявенко Н. П., Александров С. В. О налогообложении прибыли предприятий. -(Научно- практический комментарий ) .-Харьков. - ООО « Одиссей»,1998г. [↑](#footnote-ref-39)
40. Див.: Комягин Д., Нарежный В. Обособленное подразделение в Российском налоговом и бюджетном законодательстве.// Хозяйство и право.-2000.-№9.-С.44. [↑](#footnote-ref-40)
41. Філії не підлягають державній реєстрації, тому що не є суб'єктами підприємницької діяльності -юридичними особами. Однак органи державної реєстрації варто повідомити про створення філії шляхом занесення відомостей про них у реєстраційну картку юридичної особи. Орган державної реєстрації в 10-денний термін повідомляє про створення філії в орган державної статистики й орган державної податкової служби за місцезнаходженням філії. Орган державної статистики включає філію у Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України (ЕГРПОУ) і привласнює йому ідентифікаційний код, про що складається довідка про включення в ЕГРПОУ. [↑](#footnote-ref-41)
42. Див.: Кучерявенко Н.П., Александров С.В.О налогообложении прибыли предприятий.(Научно-практический комментарий).-Харьков:ООО»Одиссей»,1998г. [↑](#footnote-ref-42)
43. 1 Див.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Учебник. - С.130. [↑](#footnote-ref-43)
44. Див.: О налогообложении прибыли предприятий: Закон Украины от 1995 г. Харьков, Фактор,2002г. [↑](#footnote-ref-44)
45. 1 Відомості Верховної Ради України.-1997.-№6.-Ст.4 [↑](#footnote-ref-45)
46. Див.: Курс финансового права. Сост. Д. Львов. – Казань, 1888. – С. 288-289. [↑](#footnote-ref-46)
47. Див.: Озеров И. Х. Основы финансовой науки. М., 1908. – с. 224. [↑](#footnote-ref-47)
48. Див.: Временник Демидовского юридического лицея. Книга сорокъ четвертая. – Ярославль, 1887. – С. 3-4. [↑](#footnote-ref-48)
49. Докладніше Див.: Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д. Г. Черника. – С. 74-75. [↑](#footnote-ref-49)
50. Див.: Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. – С. 67. [↑](#footnote-ref-50)
51. Див.: Бизнес. – 2000. - № 15 (378). – 10 апреля. – С.11. [↑](#footnote-ref-51)
52. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник.- Харьков: Легас, 2001.-С. 201. [↑](#footnote-ref-52)
53. Див.: Налоговое право: Учебное пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2000. – С. 107. [↑](#footnote-ref-53)
54. Див.: А.Н. Гурьев «Прямые и косвенные налоги». – Спб.: PRO и CONTRA, 1893. – С. 45. [↑](#footnote-ref-54)
55. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2000. – С. 203. [↑](#footnote-ref-55)
56. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право. – Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С.203. [↑](#footnote-ref-56)
57. Див.: Налоги и налоговое право. Учебное пособие/ Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс», 1997. – С. 288 – 289. [↑](#footnote-ref-57)
58. Див.: Налоги и налоговое право. Учебное пособие/ Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1997. – С. 289 – 291. [↑](#footnote-ref-58)
59. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право. – Учебник. – Харьков: Легс, 2001. – С. 204 – 205. [↑](#footnote-ref-59)
60. Cм.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. 2001.–С.211. [↑](#footnote-ref-60)
61. Див.: Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Правління НБУ від 29.03.2001 р.// Офіц. вісн. України.-2001.- № 18.ч. 2- Ст.794. [↑](#footnote-ref-61)
62. Див.: Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України от 17.12.1998 г. // Відомості Верховної. Ради України. - 1999.-№ 5-6.-Ст. 39. [↑](#footnote-ref-62)
63. Див.: Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням: Постанова правління Національного банку України від 27.08.2001 р.// Офіційний вісник України.-2001.-№47.-Ст.2105. [↑](#footnote-ref-63)
64. Див.: Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1997.-С.316. [↑](#footnote-ref-64)
65. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – С. 213 – 214. [↑](#footnote-ref-65)
66. Див.: Налоговое право: Учебное пособие/ Под ред. С.Г. Пепелява.- М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.-С.119. [↑](#footnote-ref-66)
67. Див.: Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика - Пресс», 1997. – С. 326 – 328. [↑](#footnote-ref-67)
68. Див.: Налоги и налоговое право. – Учебное пособие/ Под ред. А.В. Брызгалина. – С. 330 – 331. [↑](#footnote-ref-68)
69. Див.: Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового права М.: ИНФРА, 2000.- С.86. [↑](#footnote-ref-69)
70. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: - С.214. [↑](#footnote-ref-70)
71. Див.: докладніше: Налоги и налоговое право: Учебное пособие/ Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика- Пресс, 1997.- С. 326 – 327. [↑](#footnote-ref-71)
72. Див.: Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 року // Відомості Верховної Ради України – 2001.-№ 10.- Ст.5. [↑](#footnote-ref-72)
73. Див.: Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ЮрИнформ, 2001. – С.123. [↑](#footnote-ref-73)
74. Див.: Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 року // Відомості Верховної Ради України – 2001.-№ 10.- Ст.5. [↑](#footnote-ref-74)
75. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 225. [↑](#footnote-ref-75)
76. Див.: Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 10. – Ст. 77. [↑](#footnote-ref-76)
77. Див.: Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 40. – Ст. 365; Порядок надання фінансової звітності: Пост. Кабміну України від 28.02.2000 р. // Офіц. вісн. України. – 2000. – Ст. 9. – Ст. 344. [↑](#footnote-ref-77)
78. Див.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – С. 309. [↑](#footnote-ref-78)
79. Див.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – С. 309-314; Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 226-227. [↑](#footnote-ref-79)
80. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.1997 р.// Відом Верхов. Ради України. 1997. - № 27. – Ст. 181; Про внесення змін до Порядку складання декларациї про прибуток підприємств: Наказ ДПА України від 08. 07.1997 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. - № 8. – Ст. 310. [↑](#footnote-ref-80)
81. Інструкція про порядок обчислення та сплати внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, обліку їх надходження до фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування на випадок безробіття: Наказ Минпраці від 18.12.2000р. // Офіц. вісн. України. – 2001. - № 4. – Ст. 140. [↑](#footnote-ref-81)
82. Інструкція про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища: Наказ Минекобезпеки та ДПА України від 19.09.1999р. // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 32. – Ст. 1692. [↑](#footnote-ref-82)
83. Порядок ведення та складання податкового звіту про результати діяльності виконавців довгострокових договорів (контрактів): Наказ ДПА України від 31.07.1997р. // Офіц. вісн. України. – 1997. - № 34. – Ст. 170. [↑](#footnote-ref-83)
84. Методичні рекомендації щодо порядку обобчислення та сплати консолідованого податку на прибуток: Наказ ДПА України від 10.04.1998р. // Галицькі контракти. – 2001. - № 1. – Стр. 46. [↑](#footnote-ref-84)
85. Порядок ведення Книги обліку доходів та видатків субъекта малого підприємництва – юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності: Наказ ДПА України від 12.10.1999 р. // Офіц. вісн. України – 2001. - № 42. – Ст. 2117. [↑](#footnote-ref-85)
86. Див.: Відомості Верховної Ради України. – 2001. - № 10. – Ст. 44. [↑](#footnote-ref-86)
87. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. - № 10. – Ст. 44. [↑](#footnote-ref-87)
88. Див.: Відомості Верховної Ради України. – 2001. - № 10. – Ст. 44. [↑](#footnote-ref-88)
89. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04. 1997р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. - № 21. – Ст. 156. [↑](#footnote-ref-89)
90. Див.: Офіційний вісник України. – 2001. - № 4. – Ст. 140. [↑](#footnote-ref-90)
91. Див.: Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 10. – Ст. 77. [↑](#footnote-ref-91)
92. Інструкція про прибутковий податок з громадян: Наказ ДПА України від 21.04.1993р. // Бизнес. – 2002. - № 8/1. – С. 25. [↑](#footnote-ref-92)
93. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 227. [↑](#footnote-ref-93)
94. Див.: Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право: Вопросы и ответы. – М., 1998. С. 66. [↑](#footnote-ref-94)
95. 1 Відомості Верховної Ради України. 2001. №10. Ст.44. [↑](#footnote-ref-95)
96. Офiцiйний вісник України. 2001. № 3. Ст.1. [↑](#footnote-ref-96)
97. Офiцiйний вісник України. 2001. № 40. Ст.1816. [↑](#footnote-ref-97)
98. О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами: Закон Украины от 21.12.2000 // Ведом. Верхов. Рады Украины. – 2001. - № 1-.Ст. 44. [↑](#footnote-ref-98)
99. Отметим, что в российском законодательстве о налогах и сборах, в отличие от украинского, осуществление «допринудительных» процедур взыскания налогов и сборов закреплено только в форме налогового требования. См.: Налоговый кодекс РФ. Часть первая: Постатейный комментарий / Под общ. ред. Слома В.Н. – М.: Статут, 1999. – С. 181-187. [↑](#footnote-ref-99)
100. Порядок направления оргаму податковогтвенной налоговой службы Украины налоговых уведомлений плательщикам налогов: приказ ГНАУ от 21.06.2001 г. № 253 // Оф. вест. Украины. – 2001. - № 28. – Ст. – 1276. [↑](#footnote-ref-100)
101. Положения о порядке подачи и рассмотрения жалоб плательщиков органами государственной налоговой службы: приказ ГНАУ от 02.03.2001 г. № 82 // Оф. вест. Украины. – 2001. - № 12. – Ст. 509. [↑](#footnote-ref-101)
102. Порядок направления органами государственной налоговой службы Украины налоговых требований плательщиком налогов: приказ ГНАУ от 03.07.2001 г. № 266 // Оф. вест. Украины. – 2001. - № 29. – Ст. 1339. [↑](#footnote-ref-102)
103. См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 235. [↑](#footnote-ref-103)
104. Об утверждении Порядка направления органом государственной налоговой службы представления об осуществления мер по погашению налогового долга плательщика налогов и информации об отменен или изменении суммы начисленного налогового обязательства по решению суда (хозяйственного суда) от иных контролирующих фондов: Постановление КМУ от 24.10.2001 г. // Оф. вест. Украины. – 2001. - № 43. – Ст. 1931. [↑](#footnote-ref-104)
105. О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами: Закон Украины от 21.12.2000 // Ведом. Верхов. Рады Украины. – 2001. - № 1-.Ст. 44. [↑](#footnote-ref-105)
106. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 235. [↑](#footnote-ref-106)
107. О налоговом разъяснении ст. 6 закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и иными государственными целевыми фондами»: приказ ГНАУ от 21.11.2001 г. // Бизнес. – 2001. - № 48/1. – вкл. 26. [↑](#footnote-ref-107)
108. 1 Див.: Про внесення змін та доповнень в Закон України «Про державну податкову службу в Україні»: Закон України від 24.12.1993 г.// Відомості Верховної Ради України.-1997.-№16.-Ст.119 (зі змінами та доповненнями від 21.09.2000г.); Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12 2000г. № 2181 // Голос України.-2001.-№32. [↑](#footnote-ref-108)
109. 1 Див. докладніше: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1999. – С.232-233. [↑](#footnote-ref-109)
110. 1 Офіційний вісник України. 1998. № 30. Ст.1119. [↑](#footnote-ref-110)
111. 1 Бізнес. 1998. № 34. [↑](#footnote-ref-111)
112. 1 Див.: Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. – С.501. [↑](#footnote-ref-112)
113. 1 См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – С.42-43; Податкова система Украiни: Пiдручник / За ред. В.М. Федосова. – К., 1994. – С.104-106. [↑](#footnote-ref-113)
114. 2 См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – С.42-43. [↑](#footnote-ref-114)
115. 1 См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – С.44. [↑](#footnote-ref-115)
116. ) Див.: О системе налогообложения: Закон Украины от 18 февраля 1997г.//Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№16.-Ст.14. [↑](#footnote-ref-116)
117. ) Див.: О порядке применения косвенных методов определения объема операций, которые облагаются налогом на добавленную стоимость: Постановление Кабинета Министров Украины от 18 декабря 1998г.//Офиц. вестн. Украины.-1998.-№51.-Ст.1877; [↑](#footnote-ref-117)
118. )  Рассчитано по.: О государственном бюджете Украины на 2000 год: Закон Украины от 17 февраля 2000 г. //Ведом. Верхов. Рады Украины.-2000.-№14-15-16.-Ст.121 (приложение). [↑](#footnote-ref-118)
119. Див.: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 3.04.1997 г.//Ведом. Верхов.Рады Украины.-1997.-№21.-Ст.156. [↑](#footnote-ref-119)
120. )  Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник.-Харьков: Консум, 1998.- С.311-312. [↑](#footnote-ref-120)
121. ) Див.: Александров С.В., Кучерявенко Н.П. О налоге на добавленную стоимость. Об акцизном сборе /Научно-практический комментарий.-Х.: ООО Одиссей, 1998.-С.16. [↑](#footnote-ref-121)
122. Див.: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 3.04.1997 г.// Ведом. Верхов.Рады Украины.-1997.-№21.-Ст.156. [↑](#footnote-ref-122)
123. ) Див.: Положение о Едином государственном реестре предприятий и организаций Украины: Постановление Кабинета Министров Украины от 22 января 1996 г. // Собрание Постановлений Украины.- 1996.- №6.-Ст.193. [↑](#footnote-ref-123)
124. ) Див.: Положение о Реестре плательщиков налога на добавленную стоимость: Приказ Государственной Налоговой Администрации Украины от 1 марта 2000 г. // Офиц. вестн. Украины.-2000.-№14.-Ст.584. [↑](#footnote-ref-124)
125. ) Див.: Кучерявенко Н.П. Основы налогового права: Учебное пособие - Харьков: Легас, 2001.-С.97. [↑](#footnote-ref-125)
126. ) Див.: О системе налогообложения: Закон Украины от 18 февраля 1997 г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№16.-Ст.6. [↑](#footnote-ref-126)
127. ) Треба зауважити, що для розрахунку суми податку, яку необхідно перерахувати до бюджету, визначення лише об’єкта оподаткування недостатньо. Для цього необхідно використовувати (відповідно до законодавства) кількісні характеристики останнього. Як відомо, база оподаткування являє собою конкретну, вартісну або іншу характеристику певного об’єкта оподаткування. Тому податкова база буде відрізнятися від кількісних ознак самого об’єкта. Вона необхідна саме для обчислення податку, але не визначається як безпосередня обставина, що породжує обов’язок сплатити податок, тобто об’єкт оподаткування**.**  [↑](#footnote-ref-127)
128. Див.:Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник.- Харьков: Легас, 2001.- С.349. [↑](#footnote-ref-128)
129. Див. подробнее: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 3 апреля 1997 года// Ведом. Верх. Рады Украины. – 1997. - № 21.- Ст.3. [↑](#footnote-ref-129)
130. )  Див.: О едином таможенном тарифе: Закон Украины от 5 февраля 1992г. // Ведом. Верхов. Рады Украины.-1992.-№19.-Ст.259. [↑](#footnote-ref-130)
131. )  Див.: Порядок определения таможенной стоимости товаров и других предметов в случае перемещения их через таможенную границу Украины: Постановление Кабинета Министров Украины от 5 октября 1998г. //ЗУНА Украины. – 1999. - №8. – Ст. 1 п. 1. [↑](#footnote-ref-131)
132. ) Див.: Козырин А.Н. Комментарий к Закону РФ «О таможенном тарифе».- М.: Спарк, 1997.- С.108. [↑](#footnote-ref-132)
133. ) Див: О системе налогообложения: Закон Украины от 18 февраля 1997 г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№16.-Ст.7. [↑](#footnote-ref-133)
134. ) Див.: О налогообложении прибыли предприятий: Закон Украины от 22 мая 1997г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№27.-Ст.10. [↑](#footnote-ref-134)
135. )Див.: Налоги и налогообложение /Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина.-М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.-С.342. [↑](#footnote-ref-135)
136. ) Див.: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 20 декабря 1991 г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.-1992.-№14.-Ст.6 ч.1. [↑](#footnote-ref-136)
137. ) Див.: Перед прийняттям Декрету Кабінету Міністрів України“Про податок на додану вартість” із ставкою в 20 відсотків робився акцент в поясненнях посадових осіб Державної Податкової Адміністрації України, що зниження ставки податку викликає об’єктивну необхідність припинення використання цілого ряду пільг щодо податку на додану вартість. Такий крок був зрозумілим: зменшується, фактично, на третину ставка і щоб не збільшувати дефіцит Державного бюджету від скорочення надходжень з податку на додану вартість Податкова Адміністрація відмовляється від деяких пільг. Таке пояснення було зрозумілим та об’єктивним. Але після відновлення ставки в 28 відсотків через 3 місяці скорочений перелік пільг так і залишився. [↑](#footnote-ref-137)
138. ) Див.: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 3 апреля 1997 г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№21.-Ст.6. [↑](#footnote-ref-138)
139. ) Див.: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 3 апреля 1997г. // Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№21.-Ст.156. [↑](#footnote-ref-139)
140. )  Див.: Кучерявенко М.П. Налоговое право: Учебник.-Харьков: Консум, 1998.- С.320. [↑](#footnote-ref-140)
141. )  Див.: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 3 апреля 1997 г. // Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№21.-Ст.5. [↑](#footnote-ref-141)
142. )  Див.: Об освобождении от налога на добавленную стоимость иностранных дипломатических представительств в Украине и дипломатических представительств Украины за границей: Письмо Государственной Налоговой Администрации Украины от 7 февраля1995г.// Бюллетень законодательства и юридической практики.-2000.-№ 2.-С.510. [↑](#footnote-ref-142)
143. ) Загальні підстави порядку обчислення податку виходять з того, що платник самостійно обчислює його суму, яка підлягає сплаті за податковий період, виходячи із податкової бази, податкової ставки та податкових пільг. При цьому для здійснення дій платника по обчисленню не треба додаткових вказівок, а дії по обчисленню суми податку та перерахуванню їх до бюджету здійснюється у порядку, який закріплено у законі.

 [↑](#footnote-ref-143)
144. )  Див.: Про податок на додану вартість: Закон України від 20 грудня 1991 р.// Відомості Верховної Ради України.-1992.-№14.-Ст.7 ч.1 [↑](#footnote-ref-144)
145. )  Див.: Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997р.// Відомості Верховної Ради України.-1997.-№21.-Ст.7 ч.1 [↑](#footnote-ref-145)
146. ) Див. докладніше.: Кучерявенко М.П. Основи податкового права: Навчальний посібник.- Харків: Легас, 2001.-С.187-189 [↑](#footnote-ref-146)
147. ) Див.: О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 3 апреля 1997 г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.-1997.-№ 21.-Ст.7,п.7.3. [↑](#footnote-ref-147)
148. )  Див.: Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирої та деяких паливно-мастильних матеріалів: Закон України від 2 березня 2000 р.// Відомості Верховної Ради України.-2000.-№19. – Ст.3 [↑](#footnote-ref-148)
149. )  Див.: Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р.// Відомості Верховної Ради України.-1997.-№21.-Ст. 7 п.7.3., 7.4. [↑](#footnote-ref-149)
150. ) Див.: Про тимчасовий порядок оподаткування операцій з виготовлення та продажу нафти сирої та деяких паливно-мастильних матеріалів: Закон України від 2 березня 2000р.//Відомості Верховної Ради України.-2000.-№ 19.-Ст.145 [↑](#footnote-ref-150)
151. ) Див.: Кучерявенко М.П. Основи податкового права: Навчальний посібник.- Харків.: Легас, 2001.- С.130 [↑](#footnote-ref-151)
152. ) Див.: Налоговый кодекс РФ. Часть І. Постатейний комментарий/ Под общ. ред. В.И. Слома.- М.: Статут, 1999.- С.139-140. [↑](#footnote-ref-152)
153. Див.: «Порядок возмещения налога на добавленную стоимость»: Приказ ГНАУ и ГКУ от 21.05.2001 г.//Офиц. вестник Украины.-2001.-№ 24.-Ст.1087. [↑](#footnote-ref-153)
154. Див.: Порядок проведення розрахунків щодо відшкодування сум податку на додану вартість у рахунок погашення наданих платнику податку або його кредитору (кредиторам) кредитів, залучених під гарантії держави та державних позичок: Наказ МФУ, ДКУ, ДПАУ від 11 березня 2002 р.//Офіц. вістник України.-2002.-№12.-Ст.635. [↑](#footnote-ref-154)
155. Див.: Дяківський Д.А. Проблема бюджетного відшкодування ПДВ// Фінанси України. – 2002. - № 3. – С. 58-64.

 [↑](#footnote-ref-155)
156. Див.: Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання: Наказ ДПАУ від 30.05.1997 р.// Офіц. вістник України.-1997.-№28.-Стор.39. [↑](#footnote-ref-156)
157. )  Див.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая.- М.: Ось-89, 2001г. – Ст. 171 [↑](#footnote-ref-157)
158. ) Там же [116] Ст. 200 [↑](#footnote-ref-158)
159. ) Див.: Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997р.// Відомості Верховної Ради України.-1997.-№ 21.-Ст.7 п.7.2.6. [↑](#footnote-ref-159)
160. )Див.: Об утверждении Инструкции о порядке выдачи министерствам и другим центральным органам исполнительной власти, предприятиям, учреждениям, организациям, хозяйственным объединениям и гражданам разрешений на право открытия и функционирования штемпельно-граверных мастерских, изготовления печатей и штампов, а также порядок выдачи разрешения на деятельность по открытию и функционированию штемпельно-граверных мастерских, изготовления печатей и штампов...: Приказ Министерства Внутренних Дел от 11 января 1999 г.// Офиц. вестн. Украины.- 1999.-№ 17.-Ст.765. [↑](#footnote-ref-160)
161. Див.: О порядке погашения обязательств плательщиков налога перед бюджетом и госсударственными целевыми фондами: Закон Украины от 21.12.2000 г.//Ведом. Верхов.Рады Украины.- 2001.-№10.-Ст.44. [↑](#footnote-ref-161)
162. Див.: Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання: Наказ ДПАУ від 30.05.1997 р.// Офіц. вістник України.-1997.-№28.-Стор.39. [↑](#footnote-ref-162)
163. )  Див.: Налоги: Учебное пособие/ Под ред. Черника Д.Г.- М.: Финансы и статистика, 1999.- С. 11 [↑](#footnote-ref-163)
164. )  Див.: Федоров К.Г. Історія держави і права зарубіжних країн.- К.: Вища школа, 1994.-С.348 [↑](#footnote-ref-164)
165. )  Див.: Львов Д. Курс финансового права. - Казань.: Тип. Императорского Университета, 1888.- С.375 [↑](#footnote-ref-165)
166. )  Див.: Марьяхин Г.Л. Очерки истории налогов с населения в СССР.- М.: Финансы, 1964.- С.83-91, 165-168 [↑](#footnote-ref-166)
167. )  Докладніше див.: Налоговое право: Учебное пособие/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК Пресс, 2000.- С.277, 279 [↑](#footnote-ref-167)
168. )  Див.: Ю. Иванов. Акцизный сбор: нюансы-2001 //Бухгалтерия.-2001.-№22.-С.15-21 [↑](#footnote-ref-168)
169. )  Див.: Об акцизах: Закон Российской Федерации от 6 декабря 1991 г.// Ведомости Верховного Совета РСФСР.- 1991.- № 52.- Ст. 1 [↑](#footnote-ref-169)
170. )  Див.: Политическая экономия: Словарь/Под ред. М.И. Волкова. – М.: Политиздат, 1983.-С.391 [↑](#footnote-ref-170)
171. )  Див.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. – М.: Ось-89, 2001. – Ст. 181 [↑](#footnote-ref-171)
172. )  Див.: Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: Закон України від 15 вересня 1995 р. //Відомості Верховної Ради України.- 1995 р.- № 32.- Ст.1 [↑](#footnote-ref-172)
173. )  Див.: Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. //Відомості Верховної Ради України.-1999.-№40.-Ст.365 [↑](#footnote-ref-173)
174. ) Див.: Положення про порядок надання висновків, щодо визначення операцій, як таких, що належать до операцій з давальницькою сировиною: Наказ Міністерства Зовнішньоекономічних Зв’язків і торгівлі від 12 лютого 1996р. //Бюллетень нормативних актів України.-1996.-№ 5.- С.24 [↑](#footnote-ref-174)
175. )  Див.: Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби: Закон України від 15 вересня 1995 р.// Відомості Верховної Ради України.- 1995.-№ 40.-Ст.2 [↑](#footnote-ref-175)
176. ) Див.: Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами: Закон України від 19 грудня 1995 р.// Відомості Верховної Ради України.- 1995.-№ 46.-Ст.7 [↑](#footnote-ref-176)
177. )  Див.: Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991p// Відомості Верховної Ради України.- 1991.-№ 21.-Ст.1 [↑](#footnote-ref-177)
178. )  Див.: Інструкція про порядок застосування охорони і супроводження підакцизних товарів, що переміщуються транзитом через митну територію України: Наказ Державного Митного Комітету і Міністерства Внутрішніх Справ України від 25 липня 1996р. //Бізнес.-1996.-№ 38.-С.8 (Вкладиш) [↑](#footnote-ref-178)
179. )  Див.: Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір": Закон України від 22 березня 2001 р. //Офіційний вісник України.- 2001.-№ 16.-Ст.1 [↑](#footnote-ref-179)
180. ) Див.: О внесении изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» Закон Украины от 18 ноября 1999 г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.-1999.-№ 52.-Ст.7. [↑](#footnote-ref-180)
181. ) Див.: Порядок позбавлення статусу податкового агента: Наказ Державної податкової адміністрації України від 06.01.2000 р.// Офіц. вісн. України.-2000.-№3.-Ст.96. [↑](#footnote-ref-181)
182. ) Див.: Об акцизном сборе: Декрет Кабинета Министров Украины от 26 декабря 1992г.// Ведом. Верхов. Рады Украины.- 1993.-№ 10.- Ст. 3. [↑](#footnote-ref-182)
183. )  Див.: Про внесення змін до Закону України "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої": Закон України від 7 грудня 2000 р.// Відомості Верховної Ради України.- 2001.-№ 4.-Ст.18 [↑](#footnote-ref-183)
184. )  Див. Вільховий Ю. Реалізація вина, що виготовляється українськими виробниками із сировини різного походження, та оподаткування його акцизним збором:// Вісник податкової служби України.-2000.- № 34-С.45-46 [↑](#footnote-ref-184)
185. )  Див.: Про внесення змін до Закону України “Про ставки акцизного збору и ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них”: Закон України від 12 червня 1997р.//Відомості Верховної Ради України.-1997.-№ 34.-Ст.212 [↑](#footnote-ref-185)
186. )  Див. докладніше: Шепенко Р.А. Акцизы.-М.: Дело, 2001.-С.71-81 [↑](#footnote-ref-186)
187. ) Див.: Положення про надання фінансових гарантій митним органам незалежними фінансовими посередниками щодо обов‘язків доставки товарів до митниць призначення: Постанова Кабінету Міністрів України від 4 жовтня 1996р.// Зібрання Постанов.- 1996.-№ 18.-Ст.518 [↑](#footnote-ref-187)
188. )  Див.: Про внесення змін до Закону України “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них”: Закон України від 12 червня 1997 р. //Відомості Верховної Ради України.-1997.-№ 34.-Ст.4 [↑](#footnote-ref-188)
189. )  Див.: Про проект Закону України: Про порядок обкладення податками предметів, які переміщуються громадянами через митний кордон України: Постанова Верховної Ради України від 5 травня 1996р.//Урядовий кур’єр. - 1996.-№ 92- 93.-С.7 [↑](#footnote-ref-189)
190. )  Див.: Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р.// Відомості Верховної Ради України.- 1993.-№ 10.-Ст.4 [↑](#footnote-ref-190)
191. Див.: Положення про порядок нарахування, терміни сплати та подання розрахунку акцизного сбору: Наказ Державної Податкової Адміністрації України від 19.03.2001р.// Офіц. вісник України. – 2001.- № 14.-Ст.3. [↑](#footnote-ref-191)
192. Див.: Положення про порядок нарахування, терміни сплати та подання розрахунку акцизного сбору: Наказ Державної Податкової Адміністрації України від 19.03.2001р.// Офіц. вісник України. – 2001.- № 14.-Ст.636. [↑](#footnote-ref-192)
193. ) Див.: Треба пам’ятати і ще про один із видів обов’язкових платежів податкового характеру, який діяв на території України, і мав дуже схожий механізм сплати – гербовий збір. Він визначався як загальнодержавний збір, який підлягав обов’язковій сплаті суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності при ввезенні на митну територію України товарів, предметів і транспортних засобів. [↑](#footnote-ref-193)
194. )  Див.: Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої і тютюнові вироби: Указ Президента України від 18 вересня 1995 р.// Урядовий кур‘єр.-1995.-№145-146.-С.5 [↑](#footnote-ref-194)
195. )  Див.: Про запровадження марок акцизного збору на імпортні алкогольні напої з вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об’ємних одиниць та внесення змін і доповнень до деяких Постанов Кабінету Міністрів України щодо порядку реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 грудня 1998 р.// Офіційний вісник України.- 1998.-№ 50.-Ст.1845 [↑](#footnote-ref-195)
196. ) [153] Див.: Про виготовлення бланків цінних паперів та документів суворого обліку: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 1997 р.// Офіційний вісник України.- 1997.-№ 35.-Ст.1 [↑](#footnote-ref-196)
197. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник.- Харьков: Легас, 2001.- С.459. [↑](#footnote-ref-197)
198. Закон України «Про плату за землю» // Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 45. [↑](#footnote-ref-198)
199. Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 13. – Ст. 178. [↑](#footnote-ref-199)
200. Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 45. – Ст. 425 [↑](#footnote-ref-200)
201. Відомості Верховної Ради України. – 1994. - № 4. – Ст. 18 [↑](#footnote-ref-201)
202. ЗП України. – 1994. - № 17. – Ст.471. [↑](#footnote-ref-202)
203. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо термінів сплати податку з власників транспортних засобів громадян» // Налоги и бухучет. – 1997. - № 9 [↑](#footnote-ref-203)
204. Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - № 15. – Ст.117. [↑](#footnote-ref-204)
205. Ведомості Верховної Ради України. – 1994. - № 36. – Ст. 3 [↑](#footnote-ref-205)
206. 0.

 Відомості Верховної Ради України – 1997. - № 16. – Ст.119. [↑](#footnote-ref-206)
207. Інструкція про порядок обчислення та справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету: Наказ Держкомгеології і ДПА України від 23.06.1999 р.// Офіц вісн. України. – 1999. - № 29. – Ст. 1509. [↑](#footnote-ref-207)
208. Офіційний вісник України – 1999. - № 5. – Ст. 169. [↑](#footnote-ref-208)
209. Відомості Верховної Ради України. – 1994. - № 17. – Ст. 99; Офіційний вісник України. – 1998. - № 27. – Ст. 997; Інструкція про механізм справляння збору за спеціальне використання лісних ресурсів і користування земельними ділянками лісного фонду: наказ Держкому лісного господарства України від 15.10.1999 // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 46. – Ст. 2285. [↑](#footnote-ref-209)
210. Відомості Верховної Ради України. – 1995. - № 24. – Ст. 189. [↑](#footnote-ref-210)
211. Про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.1992 р. // Зібр. Пост. Уряду України. – 1992. - № 9. – Ст. 217; Положення про порядок установлення лімітів використання природних ресурсів загальнодержавного значення: постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.1992 р. // Зібр. Пост. Уряду України. – 1992 - № 9. – Ст. 217. [↑](#footnote-ref-211)
212. Порядок справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту: Пост. Кабінету Міністрів України від 16.08.1999р. // Бухгалтерія. – 2002. - № 38/1-2. – С. 208. [↑](#footnote-ref-212)
213. Відомості Верховної Ради України. – 1991. - № 41. – Ст. 546; Инструкция о порядке исчисления и взимания сбора за специальное использование водных ресурсов и сбора за использование водами для нужд гидроэнергетики и водного транспорта: приказ Минфина, ГНАУ, Минэкономики, Министерства окружающей природной среды Украины от 01.10.1999. // Офіц. Вісн. України 1998. - № 42. – Ст. 2179. [↑](#footnote-ref-213)
214. Про затвердження нормативів плати за спеціальне використання водних ресурсів і плати за використання водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту: Пост. Кабінету Міністрів України від 18.05.1999 // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 20. – Ст. 889. [↑](#footnote-ref-214)
215. Відомості Верховної Ради України. – 1991. - № 41. – Ст.546; 1994. - № 36. – Ст. 340; Право і практика. – 2002 - № 22-23 – С. 91; Офіційний вісник України. – 1998. - № 3. – Ст. 98. [↑](#footnote-ref-215)
216. Інструкція про порядок обчислення і справляння плати за користування надрами для видобутку корисних копалин: Наказ Мінекології, Мінфіну, ДПА і Мінпраці України від 13.06.2000р. // Офіц. вісн. України. – 2000. - № 27. – Ст. 1151. [↑](#footnote-ref-216)
217. Відомості Верховної Ради України. – 1997. - № 16. – Ст.119. [↑](#footnote-ref-217)
218. Порядок установления нормативов сбора за загрязнение окружающей природной среды и взимания этого сбора: постановление Кабинета Министров Украины от 01.03.1999. // Оф. вест. Украины. – 1999. - № 9. – Ст. 347; Инструкция о порядке исчисления и уплаты сбора за загрязнение окружающей природной среды: приказ Мин-ва охраны окружающей природной среды и ГНАУ от 19.07.1999 // Оф. вест. Украины. – 1999. - № 32. – Ст. 1692. [↑](#footnote-ref-218)
219. Відомості Верховної Ради України. – 1997. - № 10. – Ст. 77. [↑](#footnote-ref-219)
220. Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 10. – Ст. 77. [↑](#footnote-ref-220)
221. Перелік видів оплати праці й інших видів виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і які не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій: Пост. Кабінету Міністрів України від 18.05.1998 // Офіц вісн. України. – 1998. - № 20. – Ст. 741. [↑](#footnote-ref-221)
222. Порядок сплати збору на обов'язкове пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій: Постанова Кабінету Міністрів України від 3.11.1998 // Офіц вісн. України. – 1998. - № 44. – Ст. 1632; Інструкція про порядок розрахунку і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове пенсійне страхування: Постанова правління Пенсійного фонду від 19.10.2001 // Бухгалтерія. – 2002. - № 50/2. [↑](#footnote-ref-222)
223. Відзначимо, що відповідно до цього нормативного акта, категорія «збір» на обов'язкове соціальне страхування замінена категорією «внесок». [↑](#footnote-ref-223)
224. Відомості Верховної Ради України. – 2001. - №.14. – Ст. 71. [↑](#footnote-ref-224)
225. Відомості Верховної Ради України. - 2000. - № 22. – Ст. 171. [↑](#footnote-ref-225)
226. Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 47. – Ст. 403. [↑](#footnote-ref-226)
227. Бухгалтерия. – 2002. - № 38/1-2. – С. 173. [↑](#footnote-ref-227)
228. Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: Постанова Кабінету Міністрів від 29.06.1999р. // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 26. – Ст. 1243. Про затвердження форми звіту про суми нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку його ведення та подання, а також форми довідки про суму визначеного збору: наказ ДПА України від 28.03.2002 г // Бухгалтерія. – 2002. – № 19/1. [↑](#footnote-ref-228)
229. Відомості Верховної Ради України. – 1997. - № 16. – Ст. 19. [↑](#footnote-ref-229)
230. Див. детальніше: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Х.: Легас, 2001. – С. 545. [↑](#footnote-ref-230)
231. Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 20. – Ст. 82 [↑](#footnote-ref-231)
232. Офіційний вісник. України. – 1998. – № 28. – Ст.1049 [↑](#footnote-ref-232)
233. Про затвердження форм бланків торгових патентів та змін до Порядку заповнення бланків торгових патентів: наказ ДПА України від 13.03.1998 р. № 107. // [↑](#footnote-ref-233)
234. Офіційний вісник України. – 1995. - № \_\_. – Ст. \_\_ [↑](#footnote-ref-234)
235. Див.: Кучерявенко Н.П. налоговое право: Учебник. – Х.: Легас, 2001. – С. 548. [↑](#footnote-ref-235)
236. Перелік послуг, які відносяться до побутових та підлегають патентуванню: Постанова Кабміну України від 27.04.1998 р. // Офіц. вісн. України. – 1998. - № \_\_. Ст. \_\_ [↑](#footnote-ref-236)
237. Про затвердження переліку територій, на яких у порядку експерименту застосовується спеціальний торговий патент: Пост. Кабміну України від 08.06.1998 // Офіц. вісн. України. – 1998. - № \_\_. Ст. \_\_. [↑](#footnote-ref-237)
238. Відомості Верховної Ради України. – 2000. - № \_\_. – Ст. \_. [↑](#footnote-ref-238)
239. Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб’єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 28.06.1999 г. // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 26. – Ст. 1230. [↑](#footnote-ref-239)
240. Укажемо, що хоча Указ Президента ніде не визначається той «що має силу закону» як, наприклад декрету Кабміну України, для регулювання окремих відносин при оподаткуванні він має важливе значення і згідно ст. 106 Конституції України «є обов’язковим до виконання на території України» [↑](#footnote-ref-240)
241. Наказ ДПА України от 12.10.1999 р.// Офіц. вісн. України. – 1999. - № 42. – Ст. 2117. [↑](#footnote-ref-241)
242. Див.: Наказ ДПА України от 12.10.1999 г. // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 42. – Ст. 2118. [↑](#footnote-ref-242)
243. Див.: Наказ ДПА України от 12.10 1999 г. // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 42. – Ст. 2116. [↑](#footnote-ref-243)
244. Див.: Наказ ДПА України от 29.10.1999 г. // Офіц. вісн. України. – 1999. - № 44. – Ст. 2197. [↑](#footnote-ref-244)
245. Поняття і вимоги, що пред’являються до суб'єктів малого підприємництва закріплені в Законі України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2000. - № 51-52. – Ст. 447. [↑](#footnote-ref-245)
246. У листі ДПА України від 30.12.1999 р. «Про застосування окремих норм Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» міститься ряд роз'яснень із приводу того, чи можливий перехід на єдиний податок певним підприємствам, і приводяться деякі приклади,// Право і практика. – 2001. - № 36. – Стр. 25. [↑](#footnote-ref-246)
247. Сьогодні спірним і чітко законодавчо не урегульованим виступає питання про сплату платниками єдиного податку податків на репатріацію і на дивіденди. Укажемо, що «єдино податники» не є платниками податку на прибуток, різновидами якого згідно зі ст. 7 Закону України «Про прибуток підприємств» є податок на дивіденди і на репатріацію. Однак ДПАУ в листах від 15.06.1999 р., від 15.02.2000 р. і від 20.04.2001 зробила висновок про необхідність сплати останніх, // Бізнес. – 1999. - № 28. – Вкл. 22; - 2000. - № 12. – Вкл. 35; - 2000. - № 26/1. – Вкл. 10. [↑](#footnote-ref-247)
248. Відзначимо, що платники єдиного податку не сплачують податок на землю, яка використовується такими суб'єктами саме для виробничої діяльності, при цьому вони не звільняються від орендної плати за землю./ Див.: Про єдиний податок і оренду землі: Лист Держкомпідприємництва від 26.03.2001 р. // Податки і бухгалтерський облік. – 2001. - № 35. [↑](#footnote-ref-248)
249. Звільнення від сплати цього податку не можна розглядати як реальне, оскільки суб'єкти малого підприємництва ні як не можуть бути платниками податку на промисел згідно зі ст. 1. Декрету КМУ «Про податок на промисел» // Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – 19. – Ст. 208. [↑](#footnote-ref-249)
250. Внески у Фонд соціального захисту інвалідів носять характер штрафних санкцій за нестворення робочих місць для інвалідів, а не характер податкових обов'язкових платежів, які закріплені Законом України «Про систему оподаткування». [↑](#footnote-ref-250)
251. Див. докладніше: Іванов Ю. Взаимосвязь единого налога с другими налогами и сборами // Бухгалтерія. – 2001. – № 38. – С. 98-100. [↑](#footnote-ref-251)
252. Про роз'яснення Указу Президента України від 3.07.1998: Пост. Кабінету Міністрів України від 16.03.2000 р. // Офіц. вісн. України. – 2000. - № \_\_. – Ст. [↑](#footnote-ref-252)
253. Про затвердження Інструкції з чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві: Наказ Мінстату від 07.07.1995 р. // Право і практика. – 2002. - № 6. – Ст. 79. [↑](#footnote-ref-253)
254. Див.: Бізнес. – 2000. - № 6. – Вкл. 68; - 2001. - № 38. – Ст. 45. [↑](#footnote-ref-254)
255. Порушення цієї вимоги не спричиняє застосування фінансових і / чи адміністративних санкцій, але при цьому, такий платник позбавляється права сплачувати єдиний податок, починаючи з наступного звітного періоду. [↑](#footnote-ref-255)
256. Бізнес. – 2000. - № 19. – вкл. 38. [↑](#footnote-ref-256)
257. У зв'язку з цим досить цікавою є позиція ДПАУ, викладена в листі від 08.10.2001 р., відповідно до якої при здійсненні підприємницької діяльності, на яку місцевою радою не встановлена ставка єдиного податку, доходи, отримані від неї необхідно обкладати податками за загальною системою. Однак, на наш погляд, установлювати ставки за усіма видами діяльності, наприклад, відповідно до Державного класифікатора України ГК 009-96 «Класифікатор видів економічної діяльності», що затверджений наказом Держстандарту від 22.10.1996 р. № 441, просто не доцільно, оскільки їх досить велика кількість. Виходячи з цього, затверджуються ставки саме по деяким (основним) видам діяльності і додається «Інші види діяльності (послуг)». [↑](#footnote-ref-257)
258. Про впровадження у порядку експерименту єдиного фіксованого податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 15.01.1998 // Відом. Верхов. Ради України. - 1998. - № 25. – Ст. 147. [↑](#footnote-ref-258)
259. Про фіксований сільськогосподарський податок: Указ Президента України від 18.06.1998 // Офіц. вісн. України. – 1998. - № 25. – Ст. 907; Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17.12.1998 // Відом. Верхов. Ради України. - 1999. - № 5-6. – Ст. 39. [↑](#footnote-ref-259)
260. Офіційний вісник України. – 1999. - № 19. – Ст. 858. [↑](#footnote-ref-260)
261. Лист ДПА України від 18.02.2002р. // Бухгалтерия. – 2002. - № 9/2 [↑](#footnote-ref-261)
262. Відзначимо, що компетенція органів місцевого самоврядування не поширюється на ці податкові важелі і тому вони не входять у місцеву систему оподаткування (систему місцевих податків і зборів). [↑](#footnote-ref-262)
263. Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Х.: Легас, 2001. – С. 570-571. [↑](#footnote-ref-263)
264. Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 30. – Ст. 141; 1997. - № 16. – Ст. 119; 1993. - № 30. – Ст. 336; 1997. - № 24. – Ст. 170. [↑](#footnote-ref-264)
265. Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 30. – Ст. 141. [↑](#footnote-ref-265)
266. Відомості Верховної Ради України. - 1997. - № 16. – Ст. 119 [↑](#footnote-ref-266)
267. У Російській Федерації закріплений трохи інший перелік місцевих податків і зборів до яких відносяться: земельний податок; податок на майно фізичних осіб; податок на рекламу; податок на спадкування чи дарування; місцеві ліцензійні збори, а також податок на будівлі, приміщення, спорудження, реєстраційний збір з фізичних осіб, що займаються підприємницькою діяльністю, податок на будівлю об'єктів виробничого значення в курортній зоні; цільові збори на благоустрій територій; збір на убирання територій населених пунктів; збір на відкриття грального бізнесу; податок на утримання житлового фонду й об'єктів соціально-культурної сфери, тощо, причому багато з них не введені в дію і тому не справляються.

У проекті Податкового кодексу України передбачено введення наступний місцевих податків і зборів: податок з реклами; збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг; шкільний податок; податок на використання місцевої символіки; ринковий збір; готельний збір; збір за паркування автотранспорту; курортний збір; збір за організацію гастрольних заходів; збір за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого і невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва будинків і гаражів. [↑](#footnote-ref-267)
268. Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 30. – Ст. 336. [↑](#footnote-ref-268)
269. Див. докладніше: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Х.: Легас, 2001. – С. 571 и др. [↑](#footnote-ref-269)
270. Про рекламу: Закон України від 03.07.1996// Відом. Верхов. Ради України. – 1996. - № 39. – Ст. 181. [↑](#footnote-ref-270)
271. Відзначимо, що підґрунтям цього положення є Типові правила розміщення зовнішньої реклами, затверджені Пост. Кабміну України від 23.09.1998 // Офіц. вісн. України . – 1998. - № 38. – Ст. 408. [↑](#footnote-ref-271)
272. Це положення закріплене також і положенням Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, відносяться на собівартість продукції. [↑](#footnote-ref-272)
273. Праця і зарплата. – 1995. - №17. – С.6. [↑](#footnote-ref-273)
274. Згідно з Указом, платниками збору є юридичні особи усіх форм власності, їх філії, відділення, представництва й інші окремі підрозділи, а також фізичні особи. [↑](#footnote-ref-274)
275. Указом ставки ринкового збору визначені більш конкретно, але в межах ставок, закріплених у Декреті6 для фізичних осіб – у розмірі від 0,05 до 0,15 неоподаткованого мінімуму доходів громадян ; для юридичних осіб – від 0,2 до 2 неоподатковані мінімуму доходів громадян за кожне торгове місце. [↑](#footnote-ref-275)
276. Перелік населених пунктів, віднесених до курортних: Постанова Кабміну України від 15.12.1997. // Офіц. вісн. України . – 1997. - № 51. – Ст. 19. [↑](#footnote-ref-276)
277. Іноді ототожнюють даний збір і збір за проїзд по автомобільних дорогах України, передбачений постановою Кабінету Міністрів України від 2 лютого 1993 року, однак це принципово відмінні платежі: по-перше, за джерелом надходження (державний валютний фонд і рахунки ДАІ МВС) і, по-друге, за платником (іноземні власники транспортних засобів; власники транспортних засобів держав колишнього СРСР; українські власники транспортних засобів, габарити яких перевищують параметри). [↑](#footnote-ref-277)