

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХЕРСОНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
КАФЕДРА “ПОДАТКОВОЇ ТА БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ”

Реєстр. №

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**  
по дисципліні “Податки і податкова політика”  
для студентів денної форми навчання  
спеціальності 050201

Конспект лекцій по дисципліні “Податки і податкова політика” для студентів денної форми навчання спеціальності 050201.

Автори – укладачі: ст. викладач Ю.М.Бездітко, ст. викладач Штрігель Л.І., ст. викладач Т.М.Головченко Херсон, ХНТУ, 2007 р.

Затверджено  
на засіданні кафедри “Податкової та  
бюджетної політики”  
протокол № 8 від 11 квітня 2007 р

Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Г.А.Стасюк

## РОЗДІЛ I. ВСТУП ДО КУРСУ „ПОДАТКИ ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА”

### 1. ОПОДАТКОВУВАННЯ, ЙОГО ФУНКЦІЇ ТА СТРУКТУРА.

1. Сутність податків, їх виникнення і розвиток.
2. Оподаткування і його форми.
3. Функції податків.
4. Характеристика основних елементів оподаткування.
5. Способи визначення співвідношення між податковою ставкою і розміром об'єкта оподаткування.

#### 1. Сутність податків, їх виникнення і розвиток.

*Оподаткування є невід'ємною частиною держави. Існування держави передбачає мобілізацію коштів з метою фінансування державних витрат. Більша частина доходів держави формується за рахунок податкових надходжень (близько 75% на сьогоднішній день). Оподаткування і розглядається як економічна основа держави.*

*З розвитком держави відбувалися зміни в системі оподаткування. Для кожного історичного періоду використалися певні форми й способи стягнення податків.*

*За допомогою оподаткування здійснюється передача частини доходу громадян і суб'єктів підприємницької діяльності в державні фонди, а також у доходи бюджету. Для забезпечення обороноздатності, державного управління, проведення соціальної політики й інших функцій держави створюються відповідні фонди. Для їх наповнення використовуються різні джерела фінансування. Основну роль відіграють податки. Податки, відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» - обов'язкові (примусові) виплати фізичних або юридичних осіб державі, які здійснюються в порядку й умовах, установлених законодавством.*

*Податки використовуються також з метою забезпечення надходжень у державні цільові фонди (Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, Фонд соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві й професійних захворюваннях). Виходячи із цього:*

**Податки** - це обов'язкові виплати в державні фонди певних суб'єктів у порядку й розмірах, установлених законодавством (фізичні і юридичні особи, що одержують доходи або здійснюють певні операції).

*Порядок і розміри податків установлені Законами України, а в відносинах між державами основою є міжнародні договори.*

*Розвиток оподаткування.*

**Оподаткування безпосередньо пов'язане з формуванням держави.** *Першою формою оподаткування були жертвоприношення. По суті, воно мало примусовий характер. Пояснювалось це тим, що жертви приносилися не культовим і релігійним особам, а богам. Далі виникає необхідність платити на користь князів і церква (десятина). Першими формами податків були натуральні виплати. У Древньому Єгипті землевласники виплачували оброк за землю - хлібом, худобою, рибою і т.д.. У Древньому Римі існувало майнове й особисте оподаткування. Для його здійснення провадилася оцінка майна й перепис населення цензорами й чиновниками. Залежно від розмірів майна існувало кілька класів платників податків: майно на незначну суму повністю звільнялося від податків; інші - сплачували податки в певних розмірах. У разі, якщо відбувалося приховування майна - ставки податків збільшувалися в 3-4 рази. Невиконання податкової дисципліни могло привести до повної конфіскації майна й навіть продажу у рабство. Особистий податок використався для осіб, що проживали в римських провінціях. Його основою був земельний податок (1/10 доходу із земельної ділянки), а також об'єктом*

податків були - кількість рабів, худоби, фруктових дерев і т.п.. У київській Русі державна фінансова система почала формуватися в X сторіччі. Основним джерелом доходів була данина. Населення ділилося на дві групи. Перша група - особи, що не є суб'єктами оподаткування (слуги, князі, духівництво); друга - платники податків (землевласники й городяни). Як предмети оподаткування виступали земля, раби, будинки.

Наприкінці XIX початку XX століття в Росії була сформована система оподаткування, що відповідає розвитку країни. Основою були: подушний податок, митні платежі а також промисловий податок (був уведений в 1898 році). Акціонерні товариства повинні були сплачувати додатково ще податок з капіталу. Ставки - від 3 до 6%.

Перша світова війна й революція 1917 року в Росії створили ситуацію, коли погіршився стан країни, збільшилися емісія грошей і державні позики. Постійно відбувалося збільшення податкових ставок. Тимчасовий уряд Керенського довів країну до розвалу. Створилося ситуація коли «керенки» (гроші) дешевше було використати як шпалери, чим за ці кошти їх купувати.

Розвиток фінансової системи після жовтневого перевороту ще більше погіршився. Тільки після прийняття НЕПу забезпечилося поліпшення економіки, податкової політики. Починаючи з 1921 року, була знята заборона на розвиток торгівлі й приватної власності. Істотні зміни відбулися й у податковій системі держави. Замість продрозверстки були введені с/г податок і податок на промисел, а також дохідно-майновий податок, гербові збори, мито, акцизний збір.

## **2. Оподаткування, його форми.**

У процесі історичного розвитку використовувалися різні види й способи оподаткування. Їх класифікація проводиться виходячи з застосуванням різних критеріїв. До таких критеріїв відносяться:

- 1. Наявність еквівалентного обміну між платниками податків і державою.**
- 2. Цільовий характер надходження податків.**
- 3. Сплата коштів або податків у певні цільові фонди.**
- 4. Обкладання податками певних суб'єктів або товарів.**

З урахуванням таких критеріїв всі податки підрозділяються на наступні групи:

- 1. Податки.**
- 2. Збори.**
- 3. Платежі.**
- 4. Обов'язкові відрахування.**

**Податки** - як правило, розглядаються як обов'язкові виплати певних суб'єктів у державний або місцевий бюджети. Вони не використовуються для формування доходів державних цільових фондів. Важливим є те, що вони не передбачають еквівалентного обміну між платниками й державними органами самоврядування. Також податки не передбачають цільового призначення. Це значить, що кошти, акумульовані в державні або місцеві бюджети у вигляді податків використовуються по різних напрямках, тобто на виконання або вирішення завдань держави.

**Платежі** - це цільові, фіксовані законодавством виплати окремих платників у державний бюджет в обмін на одержання прав користування державними природними ресурсами. Цей термін передбачає фіксовані виплати в державний бюджет, безпосередньо пов'язані з використанням природних ресурсів, що перебувають у державній власності у випадку, коли суб'єкти господарювання використовують їх у своїй фінансово-господарській діяльності. Платежі передбачають еквівалентний обмін платників з державою. Тобто підприємства використовують природні ресурси, а за це платять платежі.

**Збори** - це обов'язкові, установлені законодавством виплати у державні фонди з метою одержання певних прав, послуг або забезпечення наступних надходжень

(Акцизний збір, збір на розвиток виноградарства, садівництва й хмільництва й ін.). Вони іноді мають загальні характеристики із платежами.

**Відрахування** – передбачають сплату платежів у державні цільові фонди з метою фінансування необхідних державних програм. Вони мають цільове призначення, оскільки кошти, перераховані фондам можуть використовуватися тільки на встановлені законодавством витрати. Відрахування встановлюються на певну базу оподаткування (фонд оплати праці). Це обов'язкові відрахування в ПФУ (32% з фонду оплати праці), відрахування у фонд соціального страхування (далі ФСС) на випадок тимчасової втрати працездатності (2,9%), відрахування у ФСС на випадок безробіття (1,9%), відрахування у ФСС на випадок нещасного випадку на виробництві і професійних захворюваннях (від 0,2 до 13%).

### 3. Функції податків.

Сутність податків як економічної категорії проявляється в її функціях (Рис. 1).

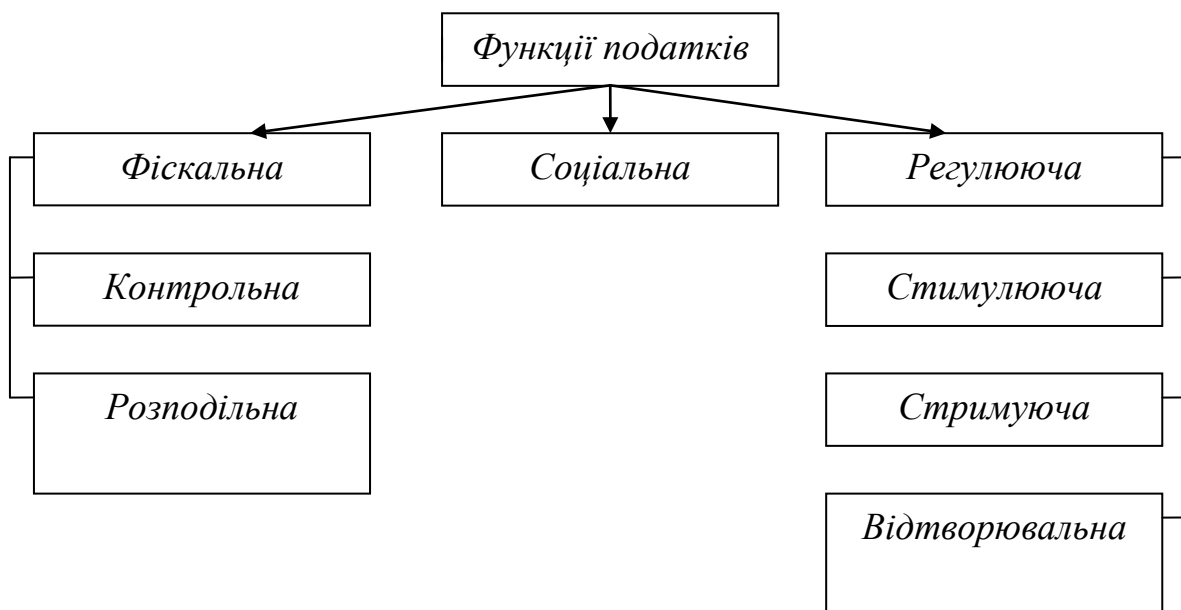


Рис. 1. Функції податків.

Головне завдання держави - це формування доходів, необхідних для забезпечення його діяльності. Надходження повинні бути постійними, тобто надходити рівномірно протягом бюджетного року чітко у встановлені строки, стабільними. В Україні система оподаткування носить фіскальний характер.

**Контрольна функція** – передбачає виконання податкової дисципліни в області сплати податків (зборів, обов'язкових платежів). Контролюючими органами в області сплати податків є: митні органи – у випадки сплати ввізного/вивізного мита, акцизного збору, ПДВ; Пенсійний фонд України – при сплаті обов'язкових внесків у ПФУ, ФСС; органи податкової служби України – в області сплати податків, зборів, які надходять в бюджети різних рівнів. Органи ДПСУ ведуть облік платників податків як юридичних та й фізичних осіб. Для обліку підприємств, організацій створений єдиний банк даних юридичних осіб. А для фізичних осіб існує державний реєстр фізичних осіб. Існують штрафні санкції за не дотримання податкової дисципліни.

**Розподільна** – здійснюється шляхом розподілу через державний бюджет доходів на вирішення загальнодержавних програм, на фінансування органів державної влади й органів місцевого самоврядування.

**Соціальна функція** – від обсягу податків залежить розвиток соціального життя суспільства. Разом з тим - податки й збори, що стягуються на території держави повинні бути соціально справедливими. Найбільш соціально несправедливими є непрямі податки, які включаються в ціну товарів (робіт, послуг) і однаковою мірою перекладаються як на споживачів з високими так і з низькими доходами. Найчастіше соціальна функція реалізується через надання окремим групам населення податкових пільг.

**Регулююча** – визначається впливом податків на різні сторони діяльності платників. Вона здійснюється шляхом змін у податковій системі - податкових ставок, пільг, штрафних санкцій, умов оподаткування.

**Стимулююча** – ця функція реалізується через систему пільг, виключень, змін умов оподаткувань.

**Стримуюча** – проявляється через введення акцизів на підакцизні види товарів, які збільшують ціну. Держава в такий спосіб стримує осіб від уживання алкоголю, сигарет і т.п.

**Відтворювальна** – це функція проявляється в вигляді платежів за спеціальне використання природних ресурсів.

#### **4. Характеристика основних елементів оподаткування.**

По кожному податку й збору існують, установлені законодавством основні елементи оподаткування:

1. Суб'єкт оподаткування.
2. Об'єкт оподаткування.
3. Ставка податку.
4. Одиниця оподаткування.
5. Джерела виплати податків.
6. Пільги.
7. Податкова квота.

**Суб'єкт оподаткування** (платник податку) – юридичні й фізичні особи, які відповідно до законодавства зобов'язані виплачувати податки й збори.

**Об'єкт оподаткування** – те, що обкладає податком, тобто предмет оподаткування (доходи громадян, прибуток підприємств, торговельна надбавка, рухоме і не рухоме майно, фонд оплати праці).

**Ставка податку** – законодавчо встановлений розмір оплати за одиницю оподаткування. Існують два методи встановлення податкових ставок:

- **Універсальний** – встановлюється одна ставка оподаткування для всіх суб'єктів (ПДВ – 20%, податок з доходу фізичних осіб – 13%, податок на прибуток підприємств – 25%);

- **Диференційований** – метод, при якому встановлюється кілька ставок оподаткування. Диференціація можлива в розрізі платників податків, а також у розрізі об'єкта оподаткування (податок із власників транспортних засобів, податок на землю (якщо грошова оцінка землі не встановлена), ринковий збір, збір у ПФУ і т.д.).

**Одиниця оподаткування** – одиниця виміру об'єкту оподаткування (грошова або фізична).

**Джерела виплат податків** – доход суб'єкта оподаткування за рахунок якого оплачуються податки й збори. У деяких випадках об'єкт оподаткування й джерела виплат збігаються (податок на прибуток підприємств).

До складу валових витрат підприємств включають - податок із власників транспортних засобів, податок на землю, податок за спеціальне використання природних ресурсів (у межах ліміту), частково - податок на рекламу.

*За рахунок доходів підприємства сплачуються - ПДВ, акцизний збір.*

*За рахунок чистого прибутку (тобто без податку на прибуток) сплачуються штрафні санкції, платежі за спеціальне використання природних ресурсів (понад ліміт), збір за забруднення навколишнього середовища (за викиди понад ліміт).*

**Податкові пільги** – повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від сплати податків і зборів, відповідно до діючого законодавства.

**Податкова квота** - частка сплачених податків і зборів у сумі отриманих доходів.

*Податкова квота оцінює рівень оподатковування юридичних і фізичних осіб.*

## **5. Способи визначення співвідношення між податковою ставкою й величиною об'єкта оподатковування.**

У процесі застосування податкових ставок, важливу роль відіграє визначення співвідношення між ставкою податку й величиною об'єкта оподатковування. До основних способів відносяться: **пропорційний, прогресивний, регресивний і змішаний способи.** Використання того або іншого способу визначається в процесі проведення податкової політики, що враховує безліч факторів. При цьому в основі розрахунків застосовується об'єкт оподатковування, обсяги споживання, вартість майна, показник платоспроможності й т.д.. Використовуються різні способи, що дає можливість проводити більше гнучку й ефективну податкову політику.

**1. Пропорційний спосіб** – встановлюється одна ставка оподаткування, що не змінюється в міру збільшення або зменшення об'єкта оподатковування (податок на прибуток підприємств – 25%).

**2. Прогресивний спосіб** – ставка оподатковування збільшується в міру збільшення об'єкта оподатковування. Існують прогресивні простий й прогресивний складний методи:

– **прогресивний простий метод** – у міру збільшення суми доходу збільшується й ставка податку на загальну суму отриманого доходу (страхові внески в ПФУ);

– **прогресивний складний метод** – припускає використання ступеневого оподатковування об'єкта. Для кожного інтервалу об'єкта встановлюється відповідна ставка. Оподаткування проводиться для кожного інтервалу окремо.

Загальна сума податку визначається шляхом множення його величини, розрахованої для кожного інтервалу окремо. Такий підхід в оподаткуванні вважається більше справедливим, тому що кожна попередня частина об'єкта оподатковування обкладається податком по більш низькій ставці. Такий похід є більше вигідним на мікрорівні.

**3. Регресивний метод** – у міру збільшення об'єкта оподатковування ставка оподатковування зменшується. Такий метод використовується тільки при непрямому оподаткуванні.

**4. Змішаний спосіб.**

## **2. КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ І ОBOB'ЯЗКОВИХ ВІДРАХУВАНЬ.**

**1. Основні принципи класифікації податків.**

**2. Загальнодержавні податки й збори, порядок їхнього встановлення й розподілу між різними елементами бюджетної системи.**

**3. Місцеві податки й збори, їхнє призначення й використання.**

**1. Основні принципи класифікації податків.**

**Класифікація податків і зборів по різних принципах оподатковування:**

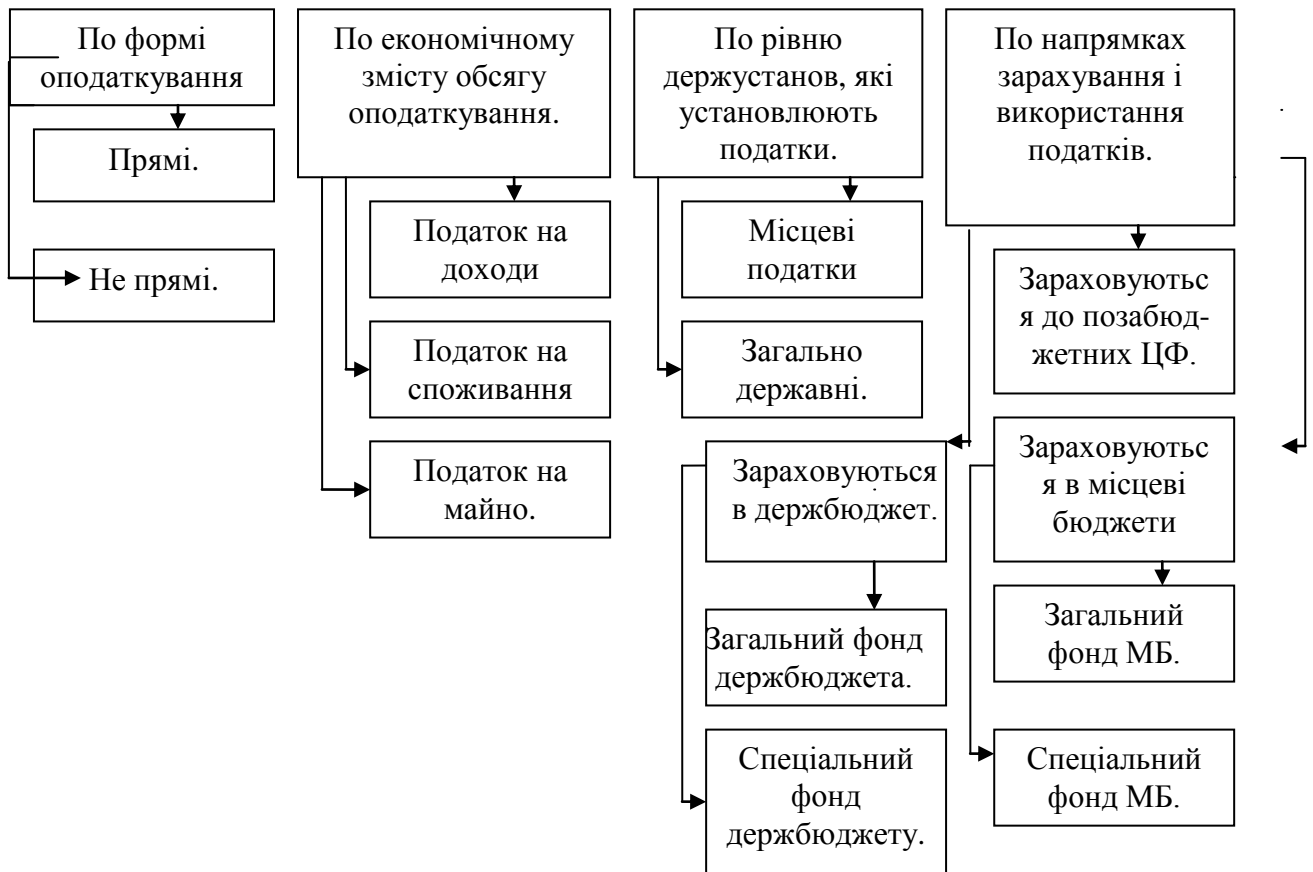


Рис. 2. Класифікація податків і зборів.

**Прямі податки** - податки, які безпосередньо встановлюються на доходи або майно юридичних або фізичних осіб, і платниками яких виступають безпосередньо власники цих доходів або майна.

**Основні характеристики прямих податків:**

1. У ролі платника і у ролі податкового агента при сплаті прямих податків виступає одна й та ж особа (за винятком сплати податку з доходу фізичних осіб, а також страхових внесків, які утримуються з доходів фізичних осіб).
2. Прямі податки включаються в ціну товару на стадії виробництва.
3. Прямі податки розподіляють податковий прес так, що більше податків і зборів сплачує та особа, що одержує більше доходів, тобто вони є більш соціально справедливими.

*Як правило об'єктом оподатковування виступають доходи громадян, прибуток підприємств, рухоме і нерухоме майно юридичних і фізичних осіб, дивіденди.*

До прямих податків відносяться: податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на промисел, податок на землю, податок із власників транспортних засобів, авансовий внесок по податку на прибуток.

**Непрямі податки й збори** - податки, які включаються в ціну товару, робіт, послуг, понад собівартість і прибуток, а платниками безпосередньо є споживачі товарів, робіт, послуг. *Непрямі податки прямо незалежні від доходів підприємства.*

**Основні характеристики непрямих податків:**

1. У ролі платника виступає одна особа (споживачі товарів, робіт, послуг), а в ролі податкового агента виступає підприємство, що здійснює реалізацію товарів, робіт, послуг.
2. Непрямі податки включаються в ціну товарів, понад собівартості і прибутку.
3. Непрямі податки і збори є соціально несправедливими.

До непрямих податків ставляться: ПДВ, акцизний збір, мито.



**Податки на доходи** – це прямі податки, які стягуються із сукупного доходу юридичних або фізичних осіб, а об'єктом оподаткування безпосередньо виступають: зарплата фізичних осіб, дивіденди, прибуток підприємств.

**Податки на споживання** – це непрямі податки, які стягуються не під час одержання доходу, а під час його використання (ПДВ, акцизний збір, мито).

**Податки на майно** – це прямі податки, які встановлюються на рухоме і нерухоме майно юридичних і фізичних осіб (податок на землю, податок із власників транспортних засобів, податок на нерухоме майно).

**За рівнем державних структур, які встановлюють податки й збори.** Така класифікація обумовлена необхідністю забезпечення фінансового розвитку на різних рівнях, адже на кожному рівні вирішуються певні завдання. На загальнодержавному рівні податки є основною функцією витрат на забезпечення державного управління, міжнародної діяльності, правоохоронної діяльності, освіти, культури, мистецтва і т.д..

Завдяки тому, що витрати на державне управління і освіту можуть здійснюватися на різних рівнях, то за рахунок державних витрат фінансуються наступні ланки освіти: спеціалізовані школи соціальної реабілітації, профтехучилища, Вузи.

На місцевому рівні фінансуються заходи, спрямовані на розвиток дошкільної, загальної середньої освіти, фінансування органів місцевого самоврядування.

**Загальнодержавні податки і збори** - податки й збори які встановлюються вищими органами державної влади й стягуються в обов'язковому порядку на всій території держави.

Умови встановлення й стягнення загальнодержавних податків і зборів:

1. В однаковому порядку стягуються на всій території України.
2. Місцеві органи влади не можуть скасувати той або інший податок із числа загальнодержавних, а також вносити зміни в податкові ставки, податкові пільги, строки сплати й т.д..
3. Загальнодержавні податки й збори можуть зараховуватися або розподілятися між різними елементами бюджетної системи в такий спосіб:
  - У повному обсязі зараховуватися в доходи державного бюджету (податок на прибуток, ПДВ, акцизний збір);
  - Частково розподіляються між доходами державного бюджету й місцевих бюджетів (збір за забруднення навколишнього природного середовища);
  - У повному обсязі зараховуються в доходи місцевих бюджетів (податок з доходів фізичних осіб, податок на землю, податок із власників транспортних засобів);
  - У повному обсязі зараховуються в державні цільові фонди (збір на загальнодержавне пенсійне страхування).

**Місцеві податки й збори** – обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб у місцеві бюджети. Установлюються місцевою Радою народних депутатів. На відміну від загальнодержавних податків і зборів законодавчо визначено тільки:

1. Види місцевих податків і зборів.
2. Їхні граничні розміри.
3. Платники місцевих податків і зборів.
4. Порядок нарахування місцевих податків і зборів.

Конкретні види місцевих податків і зборів для кожної місцевості, їхні ставки, пільги, порядок сплати встановлюють і регулюють місцеві органи влади, відповідно переліку, у встановлених межах.

**По напрямку зарахування податків і зборів.** Загальнодержавні й місцеві податки й збори зараховуються в доходи бюджетів і державні цільові фонди в такий спосіб:

1. У державний бюджет:

а) Загальний фонд державного бюджету – ПДВ, податки на прибуток підприємств, збір за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення, акцизний збір, мито.

б) Спеціальний фонд державного бюджету – збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, збір на розвиток виноградарства, садівництва й хмільництва, 30% збору за забруднення навколишнього природного середовища.

2. У доходи місцевих бюджетів:

а) Загальний фонд місцевих бюджетів – всі місцеві податки й збори, податок на доходи фізичних осіб, податок на промисел, податок на землю, плата за торговельний патент на деякі види підприємницької діяльності, державний збір.

б) Спеціальний фонд місцевих бюджетів – 70% збору за забруднення навколишнього природного середовища, податок із власників транспортних засобів, плата за придбання торговельного патенту.

3. У державні цільові фонди:

а) Збір на загальнодержавне пенсійне страхування.

б) Страхові внески у фонди соціального страхування.

2. Загальнодержавні податки й збори, порядок їх встановлення й розподілу між різними елементами бюджетної системи.

Згідно Закону України «Про системи оподаткування» до загальнодержавних податків і зборів відносяться:

1. Податок на прибуток підприємств, у т.ч. дивіденди, які сплачуються в бюджет державними, некорпоратизованими, казенними або комерційними підприємствами.

2. Податок на додану вартість.

3. Акцизний збір.

4. Податок на доходи фізичних осіб.

5. Мито.

6. Державний збір (плата за нотаріальне оформлення документів).

7. Податок на нерухоме майно.

8. Плата за землю.

9. Рентні платежі (плата за видобуток нафти, газу на території України).

10. Податок із власників транспортних засобів й інших самохідних машин і механізмів.

11. Податок на промисел.

12. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;

13. Збір за спеціальне використання:

– водних ресурсів;

– лісових ресурсів;

– надр, при видобутку корисних копалин.

14. Збір за забруднення навколишнього середовища.

15. Збір на загальнодержавне пенсійне страхування.

16. Плата за торговельний патент на деякі види підприємницької діяльності.

17. Єдиний податок для юридичних і фізичних осіб.

18. Фіксований с/г податок (за умови реалізації с/г продукції не менш 75%).

19. Збір за використання радіочастотного ресурсу України (уведений з 01.01.03).

20. Збір на розвиток виноградарства, садівництва й хмільництва.

21. Портові збори (з 01.01.01).

Загальнодержавні податки й збори розподіляються між різними рівнями бюджетів, згідно бюджетного кодексу України, Закону України «Про державний бюджет на поточний рік», відповідно до Законів, що регламентують сплату окремих зборів і податків.

Згідно бюджетного кодексу із числа загальнодержавних податків і зборів у доходи місцевих бюджетів зараховуються:

- державний збір (за винятком мита, сплаченого з позовних заяв);
- податок на промисел;
- плата за торговельний патент на деякі види підприємницької діяльності;
- податок із власників транспортних засобів й інших самохідних машин і механізмів;
- плата за землю - відповідно до кодексу плата за землю розподіляється між різними рівнями місцевих бюджетів у такий спосіб:
  - а) у бюджет міста Києва, Севастополя - 100%;
  - б) у бюджет міст республіканського й обласного значення - 75%;
  - в) у бюджети АРК й обласні бюджети - 25%;
  - г) у бюджет міст районного значення, сіл, селищ - 60%;
  - д) районні бюджети - 15%;
- податок на доходи фізичних осіб:
  - а) у бюджет міста Києва, Севастополя - 100%;
  - б) у бюджет міст республіканського й обласного значення - 75%;
  - в) у бюджети АРК й обласні бюджети - 25%;
  - г) у бюджет міст районного значення, сіл, селищ - 50%;
  - д) районні бюджети - 25%;
- збір за забруднення навколишнього середовища (50% і 20%);
- єдиний податок для юридичних і фізичних осіб (43% - у місцеві бюджети, 42% - пенсійний фонд України; 11% - ФСС на випадок тимчасової втрати працездатності; 4% - ФСС на випадок безробіття);
- фіксований с/г податок (10% - у пенсійний фонд України);
- збір за спеціальне використання природних ресурсів;

### 3. Місцеві податки й збори, їх призначення і використання.

Згідно Закону України «Про системи оподаткування» установлені наступні місцеві податки й збори:

*Податки:*

1. Комунальний податок.
2. Податок з реклами.

*Збори:*

3. Готельний збір (відмінний з 01.01.04, але в переліку присутній).
4. Збір за паркування автотранспорту.
5. Ринковий збір.
6. Збір за видачу ордера на квартиру.
7. Курортний збір.
8. Збір за участь у перегонах на іподромі.
9. Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі.
10. Збір за право використання місцевої символіки.
11. Збір за право проведення кіно й телезйомок.
12. Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсних розпродажів і лотерей.
13. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг.

**14. Збір із власників собак.**

**15. Збір за проведення гастрольних заходів (уведений з 01.01.04).**

*Місцеві податки й збори в загальній сумі доходів місцевих бюджетів на сьогоднішній день займають усього лише 4%, коли в розвинених країнах - 2/3 доходів (Франція - 100%, Данія - 51%, Швейцарія - 46%, Швеція - 61%, Бельгія - до 100%).*

*Існують наступні недоліки в системі місцевого оподаткування:*

- 1. Питома вага місцевих податків і зборів у доходах бюджетів місцевих органів влади є незначними.*
- 2. Передбачений перелік місцевих податків і зборів не дає можливості забезпечити існуючі надходження в більшість місцевих бюджетів (сільські, селищні).*
- 3. Стягнення більшості місцевих податків і зборів - не є економічно доцільним, тобто по деяких податках і зборам витрати на адміністрування в кілька разів перевищують надходження: збір за право використання місцевої символіки; збір за видачу ордера на квартиру; збір із власників собак.*

## **2. ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ**

- 1. Податок на прибуток підприємств, методика його розрахунку й сплати в бюджет**
- 2. Податок на додану вартість**
- 3. Акцизний збір**
- 4. Податок з доходів фізичних осіб.**
- 5. Податок на землю, порядок його розрахунку і сплати фізичними і юридичними особами**
- 6. Податок із власників транспортних засобів, порядок його розрахунку й сплати в бюджет**
- 7. Податок на промисел, порядок його розрахунку й сплати в бюджет.**
- 8. Плата за використання природних ресурсів.**
- 9. Збір за спеціальне використання водних ресурсів.**
- 10. Обов'язкові відрахування підприємств до державних цільових фондів.**
- 11. Порядок придбання торговельного патенту на здійснення окремих видів підприємницької діяльності**
- 12. Єдиний податок**

### **1. Податок на прибуток підприємств, методика його розрахунку і сплати в бюджет**

#### **1.1. Загальна характеристика податку на прибуток.**

**Податок на прибуток підприємств - прямий податок, що сплачує підприємствами із прибутку отриманого від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів і матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті й від зовнішньоекономічних операцій.**

*У сучасних економічних умовах розвитку ринкових відносин в Україні важливу роль відіграє державне регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств. Одним з вагомих важелів розподілу прибутку між державою й підприємствами всіх форм власності є податок на прибуток. Податок на прибуток підприємств є елементом податкової системи України й інструментом перерозподілу національного доходу України. На відміну від ПДВ його кінцева сума залежить від кінцевого результату фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій.*

*Податок на прибуток підприємств займає важливе місце у структурі податкових надходжень у консолідований бюджет. За період з 1992 по 2003 рік питома вага його становив від 18 до 25%. В 2001 році податок на прибуток підприємств склав 8278 млн. грн.; в 2003 - 9400 млн. грн.*

*Структура надходжень по податку на прибуток підприємств у державний бюджет України в 2003 році:*

- 1. Податок на прибуток державних підприємств і організацій - 46,2%*
- 2. Податок на прибуток підприємств комунальної власності - 2,8%*
- 3. Податок на прибуток підприємств із іноземними інвестиціями - 1%*
- 4. Податок на прибуток іноземних юридичних осіб - 29,3%*
- 5. Податок на прибуток банків - 1,9%*
- 6. Податок на прибуток страхових організацій - 13,6%*
- 7. Податок на прибуток організацій колективної власності - 1,1%*
- 8. Податок на прибуток приватних підприємств - 3,2%*
- 9. Податок на прибуток інших підприємств - 0,9%*

*Недоліки оподаткування по податку на прибуток підприємств:*

- 1. Відсутній механізм стимулювання малого бізнесу, що застосовується в багатьох розвинених країнах (зменшення податкової ставки по податку на прибуток);*

2. Недостатньо дозволено включати відсотків до складу валових витрат на ремонт, реконструкцію основних фондів.
3. Високий рівень оподатковування дивідендів ( 25%) для резидентів, що негативно впливає на дрібних акціонерів, на їхню платоспроможність.
4. Відсутня регулююча функція в області оподатковування податком на прибуток підприємств.

## 1.2. Порядок розрахунку й сплати податку на прибуток підприємств.

Порядок розрахунку й сплати податку на прибуток підприємств регламентується Законом України « Про оподаткування прибутку підприємств» №349-4 від 26.12.2002р. (набув чинності з 01.01.2003р., а деякі статті з 01.01.2004р.).

Платниками податку на прибуток підприємств є:

- резиденти;
- нерезиденти;
- НБУ і його установи;

Підприємства, організації, установи, які мають філіальну мережу мають право переходити на консолідовану сплату податку на прибуток підприємств. Сплата консолідованого податку на прибуток підприємств є одним з напрямків оптимізації (мінімізації) податку, тому що при цьому відбувається перерозподіл доходів прибуткових філій за рахунок збитків неприбуткових філій. Сплату податку на прибуток підприємств здійснює головне підприємство.

Об'єктом оподатковування по податку на прибуток підприємств є оподатковуваний прибуток підприємств, що розраховується як різниця:

**Оподатковуваний прибуток = Скорегований валовий доход - Валові витрати - Амортизаційні відрахування.**

## 1.3. Валові доходи підприємств

Валові доходи підприємств - це загальна сума доходів платника податків від усіх видів діяльності, отриманого ( нарахованого) у продовж звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України так і за її межами.

До складу валових доходів включаються:

1. Загальні доходи від продажу товарів ( робіт, послуг), а також доходи від продажу цінних паперів, деривативів, іпотечних сертифікатів, іпотечних сертифікатів з фіксованою прибутковістю, сертифікатів фонду операцій з нерухомістю ( за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення)), операції по їх кінцевому погашенню (ліквідації), а також операції з консолідованим іпотечним боргом.

*Іпотечний сертифікат, а також іпотечний сертифікат з фіксованою прибутковістю - види цінних паперів, забезпечені іпотечними активами або іпотеками згідно чинного законодавства.*

*Консолідуєчий іпотечний борг - це зобов'язання за договором іпотечною кредитування реформовані кредиторів згідно чинного законодавства.*

2. Доходи від здійснення банківських, страхових і інших операцій по наданню фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями й вимогами.

3. Доходи від бартерних операцій ( збитки від бартерних операцій не покриваються, тобто не враховуються).

4. Доходи від спільної діяльності й у вигляді дивідендів, відсотків, роялті, отримані від нерезидентів.

5. Доходи невраховані у розрахунку валового доходу попереднього періоду.

#### **6. Доходи з інших джерел:**

- суми безоплатної фінансової допомоги;
- суми зворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, які залишаються неповерненими наприкінці такого періоду від осіб, які не є платниками даного податку або користуються пільгами по сплаті цього податку;
- суми невикористаних коштів, які повертаються із страхових резервів;
- суми коштів страхових резервів, які використані не по цільовому призначенню;
- суми дотацій і субсидій з фонду загальнообов'язкового соціального страхування або бюджетів, отримані платником податків.

#### **7. І інші суми.**

### **1.4. Скорегований валовий дохід підприємства.**

Скорегований валовий дохід підприємства – загальна сума доходу підприємств, отримана за звітний період за винятком:

1. Сум ПДВ, отриманого ( нарахованого) у вартості реалізаційних товарів, робіт, послуг, крім випадку, якщо підприємство не є платником ПДВ;
2. Сум коштів або вартості майна, отримані платникам податків за рішенням суду як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податків у результаті порушення його прав або інтересів.
3. Сума коштів частини зайво сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), які повертаються платникові податків з бюджету, якщо такі суми не відображалися в складі валових витрат.
4. Суми коштів або вартість майна, що надходить платникові податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративних правах.
5. Сума доходів органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування від надання державних послуг ( видача ліцензій, сертифікатів, посвідчень, реєстрації) у випадку зарахування таких доходів у відповідні бюджети.
6. Суми коштів у вигляді внесків:
  - які надходять платникові податку, що здійснює недержавне пенсійне забезпечення від внесків пенсійних фондів, внесків пенсійних депозитних рахунків;
  - які надходять особам, які здійснюють довгострокове страхування життя;
  - які накопичуються по пенсійних внесках, рахунках учасників фондів банківського керування; сум надходжень у неприбуткові установи й організації;
7. Кошти або майно, які надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, що надається іншими державами відповідно до міжнародних договорів;
8. Кошти, які надаються платниками податків з державного інноваційного фонду на зворотній основі при здійсненні інноваційних програм;
9. Вартість основних фондів, безкоштовно отриманих платником податку з метою здійснення їхньої експлуатації за умови:
  - якщо такі основні фонди отримані по рішенням органів центральної виконавчої влади;
  - у випадку одержання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури.
10. Коштів або майна, які надаються у вигляді безплатної допомоги громадським організаціям інвалідів, а також неприбутковим організаціям.
11. Інші суми.

### **1.5. Валові витрати підприємства.**

Валові витрати підприємства - це суми будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація

вартості товарів (робіт, послуг), які отримуються (виготовляються) таким платником податків для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Існує 3 обов'язкові умови включення витрат до складу валових витрат підприємства:

- 1) витрати повинні компенсувати вартість придбаних або виготовлених товарів (робіт, послуг);
- 2) у валові витрати включаються витрати не тільки на придбання товарів, але й на їх самостійне виготовлення (на заробітну плату, на експлуатацію і утримання обладнання);
- 3) всі витрати повинні бути безпосередньо пов'язані з виробничою діяльністю підприємства.

Всі витрати підприємства діляться на такі групи:

- 1) Витрати, які в повному обсязі включаються до складу валових;
- 2) Витрати подвійного призначення;
- 3) Витрати на амортизацію;
- 4) Витрати, джерелом фінансування яким є чистий прибуток підприємства (сплата пені і т.д.).

**До складу валових витрат включаються:**

1. Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажу продукції (робіт, послуг) і охороною праці.

2. Суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг) добровільно перерахованих протягом звітного року в державний бюджет України або бюджети місцевого самоврядування або неприбуткові організації в розмірі, що більше 2%, але менш 5% в оподаткованому прибутку попереднього звітного року (цей пункт закону припинений на 2004 рік згідно Закону України «Про державний бюджет на 2004 рік» №1344 від 27.11.2003 року).

3. Суми коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи для проведення добродійної діяльності, на яких працює по основному місцю роботи більше 75 % таких осіб, але не більше 10 % від оподаткованого прибутку попереднього періоду.

4. Суми коштів, внесені в страхові резерви, згідно чинного законодавства.

5. Суми коштів, внесених (нарахованих) по податках і зборах (обов'язкових платежах) відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» (за винятком податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток, авансового внеску по податку на прибуток, податок на нерухоме майно, ПДВ, податку на дивіденди, нараховані нерезиденту, вартість торговельного патенту).

6. Суми коштів, які не включені до складу валових витрат попередніх звітних періодів.

7. Суми безнадійної заборгованості.

8. Суми витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів у сумі не більше 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів за станом на початок такого звітного періоду. Витрати, які перевищують 10%, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп II, III, IV або окремих об'єктів основних фондів групи I, збільшення балансової вартості основних фондів відповідних груп або окремих об'єктів основних фондів групи I за станом на початок звітного кварталу.

9. Суми коштів або вартість майна добровільно перерахованих для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідниками, музеями-заповідниками, а також неприбутковими організаціям у розмірі більше 2%, але менш 5% від оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду. Для громадських організацій інвалідів такі витрати



враховуються в складі валових не більше 10% від оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду.

10. Витрати платника податку на забезпечення найманих робітників спец. одягом згідно чинного законодавства.

11. Будь-які витрати на гарантійний ремонт або гарантійну заміну товарів, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, але не більше 10% від сукупної вартості таких товарів, які були продані й по яких не закінчився строк гарантійного обслуговування.

12. Витрати платника податку на проведення передпродажних і рекламних заходів; витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, поширення й придбання подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків таких товарів, або безкоштовне надання таких послуг на рекламні цілі, але не більше 2% від оподаткованого прибутку за попередній звітний рік.

13. Будь-які витрати платника податку, пов'язані із утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення (крім тих, які підлягають амортизації).

14. Будь-які витрати на придбання ліцензій і інших спеціальних дозволів виданих державними органами для здійснення господарської діяльності, включаючи плату за реєстрацію підприємства (крім торговельного патенту),

15. Витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податків за умови документарного підтвердження таких витрат й у межах норм, установлених законодавством.

16. Витрати на утримання, експлуатацію й забезпечення основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі підприємства (крім капітальних витрат, які підлягають амортизації) у розмірі 50%.

17. Витрати на утримання, експлуатацію й забезпечення основної діяльності пунктів медичного обслуговування, крім капітальних витрат у розмірі 50%.

18.50 % витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів й оперативну оренду легкових автомобілів.

19. Будь-які витрати, пов'язані з виплатою або нарахуванням відсотків по боргових зобов'язаннях (по кредитах, депозитам) протягом звітного року, якщо такі виплати здійснювалися у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку.

20. Витрати на оплату праці фізичних осіб, які знаходяться в трудових відносинах з таким платником податків, з урахуванням сум зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування і внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в межах норм, установлених законодавством.

21. Якщо об'єкт оподаткування платника податку резидента за результатами податкового року має негативний результат, то така сума підлягає включенню до складу валових витрат у перший календарний квартал наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за півріччя, 3 квартали й рік здійснюється з урахуванням негативного значення до його повного погашення. У випадку негативного значення об'єкта оподаткування, що декларується протягом чотирьох звітних періодів, податковий орган має право на проведення позапланової перевірки щодо правильності розрахунків об'єкта оподаткування.

У валові витрати не включаються:

- витрати не пов'язані з веденням господарської діяльності;
- податки й збори (з доходів фізичних осіб, податок на прибуток і т.д.) (див.п.5)
- сплата штрафів, пені;
- виплата дивідендів.

1.6.Методика розрахунку й строки сплати податку на прибуток підприємств у бюджет

Платники податків самостійно визначають суму податку, яка підлягає сплаті, таким чином:

$$\Sigma_{\text{под}} = \Sigma \text{ОП} \cdot 25\%$$

де:  $\Sigma \text{ОП}$  - сума прибутку, що підлягає оподаткуванню;

25% - ставка податку на прибуток.

Сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в бюджет зменшується на вартість торговельного патенту (якщо такий придбався), а також на суму авансових внесків по податку на прибуток, якщо у звітному періоді виплачувалися дивіденди.

Строки сплати податку на прибуток установлені згідно Закону «Про порядок погашення заборгованості платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами».

Платники надають у податкові органи декларацію про прибуток за звітний період, розрахований з наростаючим підсумком з урахуванням негативного значення об'єкта оподаткування; при цьому за звітний квартал, півріччя, 9 місяців платники надають спрощену декларацію, а за результатами року - повну.

Щоквартальна декларація на прибуток надається в органи податкової служби в продовж 40 днів наступних за останнім днем звітного кварталу (а за рік - 60 днів).

Сума податку на прибуток перераховується в доходи бюджету в продовж 10 днів після надання декларації.

Штрафні санкції нараховуються починаючи з 51 дня.

Податок на прибуток підприємств повністю зараховується в загальний фонд державного бюджету, але це не стосується податку на прибуток комунальних підприємств.

## 1.7. Порядок оподаткування дивідендів

Податок на дивіденди називається авансовим внеском по податку на прибуток підприємств.

Об'єктом оподаткування є частина прибутку (дивіденди).

*Відповідальність за сплату податку на дивіденди (авансового внеску) несе емітент корпоративних прав. У випадку ухвалення рішення про виплату дивідендів, емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, здійснює виплату власникові таких корпоративних прав пропорційно його частки в статутному фонді.*

Емітент корпоративних прав, що ухвалює рішення щодо виплаті дивідендів своїм акціонерам (власникам) нараховує й вносить у бюджет авансовий внесок по податку на прибуток у розмірі 25 % від суми дивідендів:

$$AB = 25 \% \cdot \Sigma D;$$

Де: AB – авансовий платіж;

$\Sigma D$  – сума дивідендів.

Виплачувана ж сума дивідендів при цьому не зменшується на суму авансового внеску по податку на прибуток. Авансовий внесок вноситься в бюджет до або одночасно з виплатою дивідендів. Це правило поширюється також на державні некорпоративні, казенні або комунальні підприємства, які зараховують суми дивідендів державним або місцевим органам виконавчої влади в управлінні яких перебувають такі підприємства.

Не нараховується авансовий внесок у випадку:

1. Виплати дивідендів у вигляді акцій за умови, що така виплата не змінює пропорцій участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді підприємства-емітента.
2. При виплаті дивідендів на користь фізичних осіб по акціях, які мають статус привілейованих.

Джерелом сплати авансового внеску по податку на прибуток є підприємство-емітент корпоративних прав.

Розрахована сума податку на прибуток за звітний період емітента корпоративних прав зменшується на суму авансового внеску.

У випадку балансових збитків за звітний період (негативне значення), збитки збільшуються на суму авансового внеску по податку на прибуток і переносяться на наступні звітні періоди.

#### **1.8. Пільги по податку на прибуток:**

1. Звільняються від сплати по податку на прибуток доходи неприбуткових організацій, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, благодійні організації й фонди, пенсійні фонди України, релігійні організації.

2. Звільняються від оподаткування прибутку підприємства, на яких працює по основному місцю роботи більше 50 % інвалідів, якщо фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш 25% від загального фонду оплати праці (за винятком випадків, якщо такі підприємства здійснюють продаж підакцизних товарів або займаються ігорним бізнесом).

3. Звільняються від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу спеціальних продуктів дитячого харчування.

#### **2. Податок на додану вартість.**

Податок на додану вартість сплачується згідно Закону України „Про податок на додану вартість” (зі змінами і доповненнями) від 3 квітня 1997 р. №168/97-ВР.

Платником податку є:

Будь-яка особа, яка за своїм добровільним рішенням зареєструвалася платником податку.

Особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку у разі:

- коли загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг) протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 300000 гривень (без урахування податку на додану вартість).

- особа, що уповноважена вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування.

- особа, яка поставляє товари (послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж, при цьому особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України.

- особа, що здійснює операції з реалізації конфіскованого майна, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій з поставки товарів (послуг) в сумі 300 000 тис. грн., а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством.

- будь-яка особа, що імпортує (для фізичних осіб — ввозить (пересилає)) товари (супутні послуги) на митну територію України для їх використання або споживання на митній території України, незалежно від того, який режим оподаткування вона використовує згідно із законодавством, за винятком фізичних осіб, не зареєстрованих платниками податку, які ввозять (пересилають) товари (предмети) у супроводжувальному багажі або отримують їх як поштове відправлення у межах неторгового обороту в обсягах, що не підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства (крім ввезення транспортних засобів чи запасних частин до них такими фізичними особами) та нерезидентів, які пересилають поштові відправлення згідно з правилами Міжнародного поштового союзу на митну територію України, та отримувачів таких поштових відправлень.

У разі ввезення (пересилання) товарів (предметів) фізичними особами, не зареєстрованими як платники цього податку, в обсягах, що перевищує неторговий оборот, який підлягає оподаткуванню, такі особи сплачують податок на додану вартість під час перетину такими товарами (предметами) митного кордону України без реєстрації виходячи з митної вартості товарів (предметів), що перевищують розмір неторгового обороту.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- **поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (орендарю);**
- **ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту (далі — імпорту).**

З метою оподаткування до імпорту також прирівнюється:

- ввезення з-за меж митного кордону України на митну територію України товарів (супутніх послуг) за договорами лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта лізингу лізингодавцю - резиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави, та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке ввезення пов'язане із поверненням товарів у зв'язку з припиненням дії зазначених договорів;

поставка товарів з території безмитних магазинів на митну територію України для їх вільного обігу (крім території інших безмитних магазинів);

- поставка продуктів переробки (готової продукції) з митного режиму переробки на митній території України на митну територію України для їх вільного обігу;
- в інших випадках, передбачених Митним кодексом України;

- **вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту (далі — експорту), поставки транспортних послуг по перевезенню пасажирів, вантажобагажу (товаро - багажу) та вантажу за межами державного кордону України.**

З метою оподаткування до експорту товарів також прирівнюється:

- вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта фінансового лізингу лізингодавцю - нерезиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке вивезення пов'язане із припиненням дії зазначених договорів; поставка товарів (супутніх послуг) з митної території України на територію безмитних магазинів; передача товарів, оформлених у митному режимі експорту, під митний режим митного складу, для подальшого вивезення таких товарів з митної території України; в інших випадках, визначених Митним кодексом України.

Не є об'єктом оподаткування операції з:

- випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління

*активами (у тому числі пенсійними активами, фондами банківського управління), відповідно до закону.*

- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;
- повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;
- нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку Національного банку України, встановлену на день нарахування таких процентів (комісій) за відповідний проміжок часу, розраховану від вартості об'єкта лізингу, наданого у межах такого договору фінансового лізингу; по об'єкту фінансового лізингу, оціненого в іноземній валюті, сплата процентів, з метою оподаткування визначається у гривнях по курсу валют, визначеного Національним банком України на момент сплати;
- передачі майна у заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або у забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;
- надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;
- надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів;
- обігу валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України, за винятком тих, що використовуються для нумізматичних цілей, базою оподаткування яких є продажна вартість; випуску, обігу та погашення білетів державних лотерей, запроваджених за ліцензією Міністерства фінансів України; виплати грошових вигащів, грошових призів і грошових винагород; прийняття ставок, у тому числі шляхом обміну коштів на жетони чи інші замітники гривні, призначені для використання в гральних автоматах та іншому гральному устаткуванні; *поставки негашених поштових марок України, конвертів або листівок з негашеними поштовими марками України, крім колекційних марок, конвертів чи листівок для філателістичних потреб, базою оподаткування яких є продажна вартість;*
- імпорту майна як технічної або благодійної (гуманітарної) допомоги згідно з нормами міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або відповідно до закону;
- оплати вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування *та обов'язковість отримання (поставки) яких встановлюється законодавством, включаючи плату за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо;*
- виплат у грошовій формі заробітної плати (іншим прирівняним до неї виплатам), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);
- виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

- надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями, включаючи будь-які грошові виплати (у тому числі комісійні) фондовим або валютним біржам чи позабіржовим фондовим системам або їх членам у зв'язку з організацією та торгівлею цінними паперами ліцензованими торговцями цінними паперами, а також деривативами та валютними цінностями;

- безоплатної передачі у державну чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника податку, якщо такі операції здійснюються за рішеннями Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятими у межах їх повноважень.

- з поставки позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.

#### **База оподаткування**

База оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), згідно із законами України з питань оподаткування (за винятком податку на додану вартість, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку, що включається до ціни товарів (послуг)). До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (послуг).

У разі поставки товарів (робіт, послуг) без оплати або з частковою оплатою їх вартості коштами у межах бартерних (товарообмінних) операцій, база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Для товарів, які імпортуються на митну територію України платниками податку, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України.

При наданні послуг із транзитного перевезення (переміщення) товарів (вантажів, пасажирів) митною територією України база оподаткування розраховується виходячи з вартості послуг із такого транзитного перевезення (переміщення), наданих на митній території України.

Звільняються від оподаткування операції з:

- поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, які виконують функції роздаточних пунктів, у порядку і за переліком продуктів, встановленими Кабінетом Міністрів України;

- поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України;

- поставки послуг з виховання та освіти дітей дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури; послуг з дошкільного виховання, початкової, середньої, професійно-технічної та вищої освіти закладами, які мають

*спеціальний дозвіл (ліцензію) на поставку таких послуг, незалежно від їх організаційно-правового статусу та форми власності, згідно з переліком таких послуг, визначеним Кабінетом Міністрів України, а також послуг з розміщення учнів або студентів в інтернатах або гуртожитках;*

- поставки товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;

- поставки послуг з виплати і доставки пенсій із системи загальнообов'язкового державного та недержавного пенсійного страхування.

- поставки послуг з реєстрації актів громадянського стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно із законодавством;

- поставки (у тому числі аптечними закладами) зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення за переліком, який щорічно визначається Кабінетом Міністрів України до 1 вересня року, попереднього звітному. Якщо у такий строк перелік не встановлено, діє перелік минулого року;

- поставки послуг з охорони здоров'я згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на поставку таких послуг, а також поставки послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на поставку таких послуг.

- надання послуг з перевезення осіб пасажирським транспортом (крім таксомоторів) у межах населеного пункту, тарифи на які регулюються органом місцевого самоврядування відповідно до його компетенції, визначеної законом.

*Це звільнення не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат);*

- поставки культових послуг та поставки предметів культового призначення (крім підакцизних товарів) релігійними організаціями за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;

- поставки послуг з поховання за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України будь-яким платником податку;

- оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунку Державного казначейства України;

**Звільняються від оподаткування операції з:**

- поставки товарів (крім підакцизних товарів) та послуг (крім грального і лотерейного бізнесу, що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітнього періоду не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітнього періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва.

- безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III — IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави.

**Ставки податку**

Об'єкти оподаткування, визначені статтями цього Закону, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка згідно з цим Законом, оподатковуються за ставкою 20 відсотків. Податок додається до ціни товарів (робіт, послуг).

При експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка податку становить «0» відсотків до бази оподаткування:

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, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

Податкове зобов'язання виникає з моменту продажу товарів, а податковий кредит – з моменту купівлі товарів, у вартість яких входить сума ПДВ.

### 3. Акцизний збір

Акцизний збір, так само як і податок на додану вартість, є непрямим податком. Він стягується згідно декількох законодавчих актів: Закону України „Про ставки акцизного збору та ввізного миту на деякі товари (продукцію)”, Закону України „Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” і Закону України „Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої”. Згідно законодавчих актів при формуванні ціни підакцизного товару, що продається, акцизний збір має нараховуватися раніше, ніж ПДВ, і сума нарахованого акцизу включається в оборот для обчислення ПДВ, тобто підакцизні товари оподатковуються двічі: один раз акцизним збором, інший – ПДВ.

Суть акцизного збору полягає в тому, що він являє собою непрямий податок, що встановлюється у вигляді надбавки до ціни на високорентабельні та монопольні товари. Акцизний збір оплачується покупцями, а сплачується продавцями цих товарів.

Акцизний збір сплачується до загальнодержавного бюджету.

Відповідно до зазначених директивних документів платниками акцизного збору є всі суб'єкти підприємницької діяльності, що виготовляють і реалізують або імпортують підакцизні товари, а також громадяни України, іноземні громадяни і особи без громадянства, які ввозять (пересилають) підакцизні товари на митну територію України.

Платниками є :

- суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші ідокремлені підрозділи) — виробники підакцизних товарів (послуг) на митній території України;
- виробники (резиденти, нерезиденти, їх філії, відділення, представництва, інші уособлені підрозділи) підакцизних товарів (послуг) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- суб'єкти підприємницької діяльності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, незалежно від дати їх реєстрації, і громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, які ввозять алкогольні напої і тютюнові вироби на митну територію України як для власних, так і для виробничих потреб з метою продажу або реалізації на умовах комісії і реекспортування;
- імпортери підакцизних товарів на митну територію України;
- фізичні особи (резиденти та нерезиденти), які ввозять (пересилають) підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді багажу, а також фізичні особи, які отримують такі підакцизні речі (предмети), переслані (відправлені) з-за митного кордону України у вигляді поштових або інших відправлень або багажу, в обсягах або вартістю, не перевищуючих норми безмитних перевезень (пересилок) для таких фізичних осіб, визначених митним законодавством;
- юридичні особи, які скуповують (отримують іншим чином в володіння, використання або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів.



**Об'єктом оподаткування акцизним збором є :**

- обороти з реалізації виготовлених в Україні підакцизних товарів (продукції) шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безкоштовної передачі товарів (продукції) або з частковою їх сплатою;
- обороти з реалізації (передачі) товарів (продукції) для особистого споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації (передачі) для виготовлення підакцизних товарів, а також для своїх працівників;
- митна вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України, у тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без сплати їх вартості або з частковою сплатою.

**Не підлягають оподаткуванню акцизним збором на алкогольні напої та тютюнові вироби:**

- продаж підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту;
- продаж легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, оплата вартості яких проводиться органами соціального забезпечення, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога, міліція тощо) за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України;
- митна вартість ввезених і конфіскованих на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, щодо яких не визначено власника, а також тих, що перейшли до держави за правом спадкоємства;
- митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що перевозяться через територію України транзитом;
- митна вартість імпортованої чи обороти з реалізації (передачі) української сировини, що ввозиться або використовується для виробництва підакцизних товарів;
- вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, експортованих за межі митної території України за іноземну валюту, за умови надходження цієї валюти на валютний рахунок підприємства;
- митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що ввозяться (пересилаються) фізичними особами на територію України в межах норм, визначених законодавством України для безмитного ввезення цих видів товарів.
- митна вартість зразків алкогольних напоїв і тютюнових виробів, ввезених на територію України з метою показу чи демонстрації, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і їх використання на території України не має комерційного характеру. При цьому зразки алкогольних напоїв і тютюнових виробів, ввезені в Україну і призначені для показу чи демонстрації під час проведення виставок, конкурсів, нарад, семінарів, ярмарків тощо, пропускання через митний кордон за рішенням митного органу в достатній кількості з урахуванням мети переміщення.

**Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору в Україні встановлюються Верховною Радою України.**

**Акцизний збір обчислюється:**

**1. За ставками у процентах до обороту з продажу товарів, що реалізуються за державними фіксованими та регульованими цінами, виходячи з їхньої вартості за цими цінами без урахування торговельних знижок, а також сум податку на додану вартість.**

**2. У твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).**

*Обчислення акцизного збору проводиться виходячи з обсягів проданих товарів (оподаткованого обороту) і встановлених ставок.*

*Платники щомісячно, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним, складають і подають до державних податкових інспекцій за місцем свого знаходження (реєстрації) розрахунку акцизного збору.*

#### 4. Податок з доходів фізичних осіб.

##### 1. Податок с доходів фізичних осіб і його роль у системі оподаткування.

Порядок розрахунку й сплати податку на доходи фізичних осіб здійснюється згідно Закону України № 889 від 22.05.03. Податок з доходів фізичних осіб - це загальнодержавний податок, за формою оподаткування - прямий податок і є основним джерелом наповнення доходів місцевих бюджетів, займаючи провідне місце.

*Прибутковий податок до січня 2004 нараховувався по прогресивній шкалі, на сьогоднішній день - по пропорційній. Надходження по прибутковому податку склали 13,5 млрд. грн., а це 100% показник від планового показника доходної частини місцевих бюджетів. Надходження із цього податку в 2003 році в порівнянні з 2004 перевиконані на 23,3% або на 4,2 млрд. грн. На другому місці по сумі надходження стоїть податок на землю. Але високі ставки оподаткування привели до поступового зниження бази оподаткування, тому було проведено реформу щодо оподаткування доходів фізичних осіб. Податок з доходів фізичних осіб повинен виконувати функцію стимулювання споживання населенням, цього можна досягти лише через поступове збільшення неоподаткованого мінімуму доходів громадян до розмірів прожиткового мінімуму. Через це господарюючі суб'єкти переносять свої доходи в тіньовий сектор економіки. Отже, порядок стягнення податку з доходів фізичних осіб має потребу в додатковій реформі по таких напрямках:*

- підвищення неоподаткованого мінімуму доходів громадян до офіційної межі малозабезпеченості;
- зменшення навантаження на фонд оплати праці.

*Це приведе до легалізації суми доходів і відповідно суми податку з доходів фізичних осіб. "Легалізація доходів населення" - це запорука успіху податкової й пенсійної реформи.*

##### 2. Характеристика суб'єктів й об'єктів по податку з доходів фізичних осіб.

Платниками податку на доходи фізичних осіб є резиденти які одержують доходи із джерелом їхнього походження з України, а також доходи нерезидентів, що одержують доходи, із джерелом їхнього походження з України. Податковим агентом по податку з доходів фізичних осіб є підприємство, роботодавець яких повинен утримувати й перераховувати в бюджет суму податку.

Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний оподатковуваний податком доход;
- чистий річний оподатковуваний податком доход, що визначається шляхом зменшення загального річного доходу на суму податкового кредиту такого звітного року.

При перерахуванні доходів у вигляді з/п. об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума з/п. зменшена на суму збору в пенсійний фонд України, або внесків у фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, які платяться за рахунок найманої особи:

$$OO_{зп} = \sum_{зп} - (\sum_{пфу} - \sum_{фссб} - \sum_{фссвпт})$$

При нарахуванні доходів у не грошових формах, об'єкт оподаткування визначається як вартість майна в натуральній формі, що оцінюється за звичайними цінами, збільшена на суму ПДВ і суму акцизного збору й помножена на коефіцієнт:

$$OO_{нф} = (S_T + ПДВ + АЗ) \cdot K$$

$$K = \frac{100}{100 - 13} = 1,149$$

Така ж сума є базою для нарахування збору в пенсійний фонд України, а також страхових внесків у фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Об'єктом оподаткування нерезидентів є:

- загальний місячний дохід із джерелом його походження з України;
- загальний річний оподатковуваний дохід із джерелом його походження з України.

### 3. Податкові соціальні пільги, і порядок їхнього застосування.

Податкова соціальна пільга - це сума, на яку зменшується оподатковуваний податком дохід. Розмір податкової соціальної пільги визначається виходячи з мінімальної з/п. у розрахунку за 1 місяць, установлені Законом на 1 січня звітного податкового року. Але в повному розмірі пільга буде застосовуватися лише з 2007 року:

2004 рік - 30% від min з/п.;

2005 рік - 50% від min з/п.;

2006 рік - 80% від min з/п.

Наступна особливість порядку застосування пільги складається в тім, що на суму податкової соціальної пільги зменшується не загальна сума доходу, а лише дохід, які одержують від одного роботодавця у вигляді з/п. Крім того, уведене обмеження суми доходу отриманого фізичною особою як з/п протягом податкового місяця до якого застосовується податкова соціальна пільга й такий дохід розраховується:

$$D = \min P \cdot 1,4, \text{ де}$$

1,4 - коефіцієнт, установлений законодавством (Const)

Пільгу може надавати лише один роботодавець, незалежно - це основне або не основне місце роботи.

### 5. Податок на землю, порядок його розрахунку і сплати фізичними і юридичними особами

Форми плати за землю.

Порядок розрахунку й сплати податку на землю регламентується Законом України «Про плату за землю» від 19.06.1996р. із змінами й доповненнями.

Використання землю в Україні є платним, існує 2 форми плати за землю:

- податок на землю;
- орендна плата.

Користувачі землі, власники земельних паїв сплачують податок на землю, а орендарі - орендну плату за землю.

Орендна плата сплачується щомісяця протягом 30 днів які ідуть за наступним днем звітного місяця.

Орендна плата за землю не може бути менше суми податку на землю за орендовану ділянку.

Платники податку на землю.

Платниками податку на землю є власники, користувачі земельних ділянок, а також власники земельних паїв.

Об'єктом оподаткування є площа земельної ділянки, що перебуває або в користуванні, або у власності.

#### Ставки податку на землю

Ставка податку на землю - це річний розмір плати суб'єктів господарювання за одиницю площі землі.

Ставки податку на землю визначені окремо для кожної категорії землі. Визначення земель по категорії здійснюється залежно від їх цільового призначення.

Ставки податку на землю встановлюються окремо для земель сільськогосподарського призначення:

- для ріллі, косовиць і пасовищ - 0,1% від грошової оцінки землі;

- для багаторічних насаджень - 0,03% від грошової оцінки землі.

Грошова оцінка землі здійснюється органами державного комітету із земельних ресурсів відповідно до методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України. Щорічно згідно Постанови Кабінету Міністрів № 783 від 12.05.2000р. «Про проведення індексації грошової оцінки землі» державний комітет із земельних ресурсам уточнює коефіцієнт індексації грошової оцінки землі. За станом на 1.01.2004р. коефіцієнт індексації склав 1,12, що визначається виходячи із середньорічного індексу інфляції в розмірі 112 %.

$K = 2,465$  - коефіцієнт індексації грошової оцінки землі, що враховується при розрахунках.

Ставки податку для земель, які перебувають у межах населених пунктів:

- у випадку, якщо грошова оцінка землі встановлена, то ставка податку на землю за земельні ділянки, розташовані на території населеного пункту становлять 1,0 % від грошової оцінки землі;

- у випадку, якщо грошова оцінка землі не встановлена, то застосовуються середні ставки по податку на землю залежно від чисельності населення населеного пункту.

Середні ставки по податку на землю.

Чисельність населення в тис. грн.	Середні ставки в копійках за 1 м <sup>2</sup>	Коефіцієнт, що застосовується в м. Києві, Севастополі, Сімферополі й ін. обл. центрах
До 0,2	1,5	
0,2 – 1,0	2,1	
1,0 – 3,0	2,7	
3,0 – 10,0	3,0	
10,0 – 20,0	4,8	
20,0 – 50,0	7,5	1,2
50,0 – 100,0	9,0	1,4
100,0 – 250,0	10,5	1,6
250,0 – 500,0	12,0	2,0
500,0 – 1000,0	15,0	2,5
1000,0 і більше	21,0	3,0

Щорічно середні ставки по податку на землю уточнюються на коефіцієнт індексації згідно Закону України «Про державний бюджет на поточний рік». Згідно Закону України «Про державний бюджет на 2004р.» коефіцієнт індексації середніх ставок становить 3,03.

- по знижених ставках розраховується податок на землю за земельні ділянки, зайняті житловим фондом, індивідуальними гаражами, податок на землю за такі ділянки

розраховується по ставці 3 % від розрахованого податку на землю за вищевказаною методикою.

- по підвищених ставках розраховується податок на землю за землі природоохоронного призначення, які використовуються не по цільовому призначенню. У цьому випадку ставка податку на землю становить 50 % від грошової оцінки землі.

Ставки податку за землі, які перебувають за межами населених пунктів:

- податок на земельні ділянки, надані підприємствами промисловості, транспорту, зв'язку й іншими за межами населених пунктів стягується по ставці 5% від грошової оцінки землі, за винятком залізниці, де ставка визначається виходячи з розрахунку 0,25% від грошової оцінки землі.

Порядок розрахунку й сплати податку на землю юридичними й фізичними особами.

Згідно Закону України « Про плату за землю» власники й землекористувачі сплачують земельний податок від дня виникнення права власності, права користування земельною ділянкою або правом власності на земельний пай.

*Підставою для нарахування земельного податку є дані Земельного Кадастру, що включає дані реєстрації права власності, права користування землею, облік кількості і якості земель, а також грошову оцінку землі й економічну оцінку.*

Юридичні особи самостійно здійснюють розрахунок суми податку на землю й надають щорічно такий розрахунок в органи державної податкової інспекції.

Сплата податку на землю здійснюються щомісяця рівними частинами

1. Розрахунок суми податку на землю, якщо грошова оцінка землі встановлена:

$$\Sigma \text{ПЗ} = \text{Спз} \cdot \text{ГОЗ} \cdot \text{Кінд} \cdot S_{\text{зем.уч.}} / 100,$$

де: ГОЗ - грошова оцінка землі;

Кінд - коефіцієнт індексації грошової оцінки землі.

2. Суми податку на землю, якщо грошова оцінка землі не встановлена:

$$\Sigma \text{ПЗ} = \text{Спз} * \text{ГОЗ} * \text{Кінд}_{\text{ср.ст-ти}} * S_{\text{зем.уч.}} / 100.$$

Фізичні особи самостійно розрахунок на землю не здійснюють. Розрахунок податку на землю здійснюється або органами податкової служби, або місцевими радами й надсилається повідомленням про оплату податку на землю до 15 червня поточного року. Сплата податку на землю здійснюється фізичними особами рівними частинами до 15 серпня поточного року й 15 листопада поточного року.

Пільги по податку на землю.

Звільняються від податкових зобов'язань податку на землю:

1. Окремі види земельних ділянок:

- заповідники;
- ботанічні сади;
- зоологічні парки.

2. Закріплені законодавством земельні ділянки за установами:

- органи державної влади;
- органи місцевого самоврядування;
- прокуратура;

- товариства сліпих і глухих;
- громадські організації інвалідів;
- вітчизняні установи науки, культури, освіти, охорони здоров'я;
- зареєстровані релігійні й благодійні товариства, які не здійснюють підприємницьку діяльність.

У випадку, якщо вищевказані організації надають земельні ділянки в оренду, то за такі ділянки землі сума податку на землю нараховуються й сплачуються.

3. відповідно до статті 12 Закону України «Про плату за землю» звільняються від сплати податку на землю наступні фізичні особи:

- інваліди I й II групи;
- громадяни, які виховують трьох і більше дітей;
- пенсіонери;
- ветерани війни;
- особи, які постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС.

Ці ставки використовуються в межах норм, установлених Земельним Кодексом України з 01.01.2002р.:

а) для ведення особистого сільського господарства - не більше двох га.

б) для ведення садівництва - не більше 0,25га.

в) для будівництва й обслуговування житлового будинку;

для господарських будівель і споруджень:

- у селах - не більше 0,25га.
- у селищах - не більше 0,15га.
- у містах - не більше 0,1га.
- для індивідуального дачного будівництва - 0,1га.
- для будівництва індивідуальних гаражів - 0,01га.

Всі земельні ділянки, які попадають під пільги повинні використовуватися тільки по цільовому призначенню.

## **6. Податок із власників транспортних засобів, порядок його розрахунку й сплати в бюджет**

**Характеристика суб'єктів й об'єктів по податку із власників транспортних засобів.**

**Податок із власників транспортних засобів - це прямий майновий податок установлений законодавством, платниками якого є власники транспортних засобів.**

*Порядок розрахунку й сплати податку із власників транспортних засобів регламентується наступними нормативними документами:*

1. Закон України «Про податок із власників транспортних засобів й інших самохідних машин і механізмів» № 75 від 18.02.1997р. з усіма змінами й доповненнями.
2. Закон України «Про внесення змін у деякі закони України. Про фінансування дорожнього господарства» № 986 від 17.06.1999р. (з 01.01.2000г).

**Платниками податку із власників транспортних засобів є:**

1. Юридичні особи;
2. Іноземні юридичні особи;
3. Громадяни України;
4. Особи без громадянства,

у яких перебуває у власності зареєстровані в Україні транспортні засоби.

**Об'єктом оподаткування є види транспортних засобів:**

- трактори колісні;
- автомобілі спеціального призначення;
- легкові автомобілі;
- вантажні автомобілі;

- автобуси, що належать для перевезення пасажирів з кількістю місць більше 10 включаючи водія.

Не є об'єктом оподаткування:

- трактора на гусеничному ході;
- мотоцикли, мопеди, велосипеди з обсягом циліндра двигуна до 50см<sup>3</sup>;
- автомобілі швидкої допомоги, пожежні автомобілі;
- автомобілі, призначені для перевезення вантажів на короткі відстані;
- дорожньо-будівельна техніка;
- сільськогосподарська техніка.

Ставки податку із власників транспортних засобів і порядок їхнього застосування.

Розмір ставок по податку із власників транспортних засобів диференційований:

а) по видах транспортних засобів;

б) залежно від їхнього призначення;

в) від обсягу циліндрів двигуна.

Ставка по податку із власників транспортних засобів - це річний розмір плати за одиницю оподаткування.

Установлено наступні ставки по податку із власників транспортних засобів

№	Вид транспортного засобу	Ставка в гривнях
1	Легкові автомобілі: - до 1000см <sup>3</sup> - до 1500 см <sup>3</sup> - 1501-1800 см <sup>3</sup> - 1801-2500 см <sup>3</sup> - 2501-3500 см <sup>3</sup> - від 3501 см <sup>3</sup>	3 грн на100 см <sup>3</sup> 4 грн на100 см <sup>3</sup> 5 грн на100 см <sup>3</sup> 10 грн на100 см <sup>3</sup> 20 грн на100 см <sup>3</sup> 30 грн на100 см <sup>3</sup>
2	Вантажні автомобілі: - до 8200 см <sup>3</sup> - 8201-15000 см <sup>3</sup> - від 15001 см <sup>3</sup>	10 грн на100 см <sup>3</sup> 15 грн на100 см <sup>3</sup> 20 грн на100 см <sup>3</sup>
3	Автомобілі спеціального призначення	3,6 грн на100 см <sup>3</sup>
4	Трактори колісні	2,5 грн на100 см <sup>3</sup>
5	Мотоцикли, мопеди, велосипеди з обсягом циліндра двигуна більше 50 см <sup>3</sup>	2 грн на100 см <sup>3</sup>
6	Автобуси й автомобілі, призначені для перевезення більше 10 осіб включаючи водія	3,6 грн на100 см <sup>3</sup>
7	Водний транспорт: - моторні човни й катери з довжиною корпусу менш 7,5м. - Більше 7,5м.	5 грн на 100 см довжини  10 грн на 100 см довжини
8	Автомобілі з електродвигуном	0,5 грн на 1Квч потужності

Порядок сплати податку юридичними й фізичними особами.

Фізичні особи здійснюють сплату податку із власників транспортних засобів перед реєстрацією транспортного засобу, перереєстрацією, а також при проходженні технічного огляду.

Правилами технічного огляду передбачене проходження технічного огляду для транспортних засобів, зайнятих у комерційній діяльності - 1 раз у рік; для

транспортних засобів, призначених для перевезення пасажирів або небезпечних вантажів - щокварталу; для всіх інших - 1 раз в 2 роки.

Юридичні особи самостійно здійснюють розрахунок податку із власників транспортних засобів виходячи з кількості транспортних засобів, які перебувають на балансі за станом на 1 січня поточного року й надають в органи податкової служби розрахунок податку в продовж 60 днів наступних за звітним днем поточного року.

Розрахунок податку здійснюється по наступній формулі:

$$\Sigma_{\text{нвтс}} = C_{\text{н}} * V_{\text{цд}} * K / 100,$$

де

$C_{\text{н}}$  – ставка податку із власників транспортних засобів.

$V_{\text{цд}}$  - обсяг циліндрів двигуна.

$K$  - кількість транспортних засобів.

*Сплата податку із власників транспортних засобів здійснюється рівними виплатами щокварталу до 15 числа місяця наступного за кварталом.*

*Якщо протягом звітного року придбаваються нові транспортні засоби, то суми податку за такі транспортні засоби сплачуються за ті квартали, строк оплати яких ще не наступив. Якщо транспортні засоби протягом року знімаються з обліку, то сплачений податок із власників транспортних засобів не відшкодовується.*

Джерелом сплати податку із власників транспортних засобів є валові витрати підприємства.

Зарховується в доходи місцевих бюджетів і є джерелом фінансування дорожнього господарства.

**Пільги по податку із власників транспортних засобів.**

Звільняються від сплати податку із власників транспортних засобів із числа юридичних осіб:

- а) автотранспортні підприємства щодо транспортних засобів призначених для перевезення пасажирів, на яких установлені тарифи оплати, незалежно від форм власності;
- б) на 50% звільняються сільськогосподарські підприємства за трактори колісні, а також автомобілі й автобуси, призначені для перевезення пасажирів;
- в) навчальні заклади, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів;
- г) органи прокуратури;
- д) установи МВС, СБУ, митні органи у межах ліміту транспортних засобів установленого Кабінетом Міністрів України.

Звільняються від сплати податку із власників транспортних засобів із числа фізичних осіб:

- а) на 50% громадяни України у власності яких перебуває транспортні засоби, виготовлені в країнах СНД і поставлені на облік до 1990 року включно;
- б) на 100% потерпілі на ЧАЕС, ветерани війни, ветерани праці, інваліди щодо одного автомобіля з обсягом циліндрів двигуна до 2500см<sup>3</sup> або одного мотоцикла обсягом циліндрів двигуна до 650см<sup>3</sup> або водний транспорт з довжиною корпусу не більше 7,5м..

**7. Податок на промисел, порядок його розрахунку й сплати в бюджет.**

**1. Податок на промисел і його роль у системі оподаткування.**



*Порядок розрахунку й сплати податку на промисел здійснюється згідно Декрету Кабінету Міністрів «Про податок на промисел» №24 від 17.03.93 з усіма змінами й доповненнями.*

**Податок на промисел** - загальнодержавний податок, що уведений з метою поповнення доходів місцевих бюджетів за рахунок оподаткування таких доходів фізичних осіб, які, як правило, не обкладають іншими видами податків. Такі доходи важко проконтролювати органам податкової служби.

*Податок на промисел у доходах консолідованого бюджету склав 14300 грн. за 2003 рік, що склало 91,2% плану.*

*Податок на промисел - це плата, що стягується з фізичних осіб за право здійснення торговельної діяльності.*

*Податок на промисел у доходах бюджету займає незначну питому вагу.*

## **2. Характеристика суб'єктів і об'єктів по податку на промисел.**

Платниками податку на промисел є фізичні особи, які здійснюють несистематичну торговельну діяльність (не більше 4 разів у рік). У випадку якщо торговельна діяльність здійснюється більше 4 разів у рік, такі фізичні особи зобов'язані зареєструватися як суб'єкти підприємницької діяльності.

Об'єктом оподаткування є вартість задекларованих товарів. Для розрахунку такої вартості платник податку надає в органи податкової служби декларацію, у якій вказується перелік товарів, а також їхня ринкова вартість. Не підлягають декларуванню й не обкладаються податком на промисел продаж продукції, вирощеної в особистому підсобному господарстві, на присадибній дачно-садовій ділянці при наявності підтверджуючих документів, а також продукції тваринного походження; один автомобіль, що перебував у власності фізичних осіб і продається не частіше чим 1 раз у рік.

Для суб'єктів підприємницької діяльності об'єктом оподаткування є чистий доход, що розраховується як різниця між сумою отриманих доходів, зменшеного на суму ПДВ, якщо такий виробник є платником ПДВ і із сумою валових витрат.

### **Порядок застосування ставок.**

Ставки по податку на промисел встановлюються залежно від терміну дії патенту. Якщо товари реалізуються протягом трьох днів, то ставка податку на промисел встановлюється в розмірі 10% від сумарної вартості задекларованих товарів, але не менше 1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Якщо товари продаються протягом 7 днів, то ставка подвоюється й становить 20% від сумарної вартості задекларованих товарів.

### **Особливості сплати податку на промисел.**

Податок на промисел сплачується у вигляді придбання одноразового патенту на торгівлю. Мінімальний термін дії патенту - 3 дні, максимальний - 7 днів.

Вартість торговельного патенту:

$$S_{\text{тп}} = C_{\text{н}} \cdot S_{\text{дт}},$$

де:

$C_{\text{н}}$  - ставка податку на промисел;

$S_{\text{дт}}$  - сумарна вартість всіх задекларованих товарів.

*Форма торговельного патенту встановлюється державною податковою адміністрацією України. Громадяни, які здійснюють торгівлю товарами зобов'язані пред'являти, на вимогу посадових осіб, торговельний патент.*

**Сума податку на промисел за невикористаний торговельний патент відшкодуванню з бюджету не підлягає.**

*Відповідальність за торгівлю без придбання торговельного патенту несуть платники податку. У випадку торгівлі з порушеннями правил (без придбаного патенту, торгівлі не задекларованими товарами, торгівлі з порушеннями терміну дії патенту) органи місцевого самоврядування до таких платників застосовують штраф у розмірі від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.*

**Податок на промисел зараховується в доходи місцевих бюджетів по місцю придбання патенту в загальний фонд. У проекті податкового Кодексу сплата податку на промисел не передбачається, тому що надходження по ньому є незначними.**

## **8. Плата за використання природних ресурсів.**

**Платежі за використання природних ресурсів складаються із:**

- збору за використання лісових ресурсів;
- збору за спеціальне використання надр при видобутку природних копалин.
- Збору за спеціальне використання водних ресурсів

**Збір за використання лісових ресурсів.**

**Це збір за передачу в користування лісових ресурсів, що встановлюються на відшкодування витрат держави на поновлення лісових угідь.**

**Платниками збору є будь-які заготівники лісу.**

**Ставки збору за використання лісових ресурсів диференційовані і встановлюються в залежності від:**

- породи деревини;
- якості деревини (ділова чи дров'яна);
- сортаменту (велика, дрібна, середня);
- лісотаксових поясів.

**І встановлюються за 1 суцільний м<sup>3</sup>. (Наприклад: діловий без кори великий 19,7 грн, середній 16,8 грн, дрібний 12,6 грн, дров'яний з корою 1,30 грн).**

**Джерела виплати:**

**Для юридичних осіб збір за використання лісових ресурсів входить у собівартість продукції, для фізичних осіб – за рахунок власних коштів.**

**Збір за використання лісових ресурсів зараховується в місцевий бюджет.**

**Збір за використання надр при видобутку корисних копалин.**

**Це плата за користування надрами при видобутку корисних копалин.**

**Об'єктом оподаткування є: обсяг фактично добутих корисних копалин.**

**Нормативи плати за користування надрами для видобутку корисних копалин встановлюються для кожного виду корисних копалин. Наприклад: газ природний 0,67 за м<sup>3</sup>.**

**За понаднормативні втрати корисних копалин при видобутку, а також за понадлімітні обсяги плата стягується в подвійному розмірі.**

**Джерелом сплати за видобуток корисних копалин у межах ліміту вартість продукції, понад ліміт винятково чистий прибуток підприємства.**

Плата за використання надр загальнодержавного значення розподіляється між бюджетами в такому порядку: 40% у державний бюджет, 60% в обласний бюджет, місцевого значення 100% у бюджет області.

### **Збір за спеціальне використання водних ресурсів.**

*Збір за спеціальне використання водних ресурсів стягується відповідно до наступних нормативних документів:*

- *Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок стягування збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за використання водами для нестатків гідроенергетики і водяного транспорту» від 16.08.1999 зі змінами і доповненнями.*
- *Інструкція про порядок нарахування збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за використання водами для нестатків гідроенергетики і водяного транспорту» від 30.10.1999.*

**Використання води здійснюється в порядку загального і спеціального водокористування.**

**Спеціальне використання води є платним.**

**Спеціальне використання води – це забір води зі спеціальних об'єктів з використанням споруджень і технічних пристосувань.**

**Збір за спеціальне використання води введений для формування коштів для фінансування заходів:**

1. По забезпеченню раціонального використання й охороні вод.
2. По видачі дозволів на спеціальне використання води.
3. По веденню водного кадастру.
4. По відшкодуванню збитків заподіяних водним об'єктам у випадку порушення законодавства.

**Платниками збору є:**

- *підприємства, установи організації незалежно від форм власності, а також громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують водні ресурси і користаються водами для потреб гідроенергетики і водяного транспорту;*
- *філії, структурні підрозділи, що мають окремий банківський рахунок, складають окремий баланс.*

**Об'єктами оподаткування збору за спеціальне використання водних ресурсів є фактичний обсяг води, що використовується водокористувачем.**

**Нормативи збору за спеціальне використання водних ресурсів встановлюються окремо:**

1. Для поверхневих вод.
2. Для підземних вод.
3. Для вод, використовуваних для потреб гідроенергетики.
4. Для вод, використовуваних водяним транспортом.

**Нормативи збору за спеціальне використання підземних вод по Херсонській області 7,56 коп. за м<sup>3</sup>.**

**Нормативи збору за спеціальне використання поверхневих вод:**

▪ **Басейни рік:**

*Дніпро - 4,79 коп. за м<sup>3</sup>.*

*Інгулець - 7,31 коп. за м<sup>3</sup>.*

*Інші ріки - 5,54 коп. за м<sup>3</sup>.*

**Нормативи збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики:**

**Усі ріки – 0,98 коп. за 100 м<sup>3</sup> пропущених через турбіни електростанції.**

**Норматив збору за спеціальне використання води для потреб водного транспорту:**

**Вантажний – 1,75 коп. за 1 тоннаж доба експлуатації.**

**Пасажирський - 0,20 коп. за 1 тонну на добу експлуатації.**

До 2001 року збір за спеціальне використання водних ресурсів і збору за використання водами для потреб гідроенергетики і водяного транспорту сплачується з урахуванням коефіцієнта для наступних категорій водокористувачів:

- Для рибогосподарських операцій по вирощуванню риби в ставках і озерах 0,1.
- Для сільськогосподарських підприємств, включаючи зрошення 0,1.
- Для теплових і атомних електростанцій (тільки для виробництва тепла й електроенергії) 0,5.
- Для підприємств житлового і комунального господарства, включаючи відомчі 0,1.

При використанні водних ресурсів місцевого значення застосовуються нормативи збору, що встановлені для поверхневих вод (ін. річки).

Для водокористувачів затверджуються ліміти використання води. Ліміт використання водяних ресурсів установлюються на рік, потім водокористувач самостійно розбиває на кварталні ліміти.

Не підлягають лімітуванню водні ресурси, що використовуються без витягу їх із водних об'єктів.

**Розрахунок збору за спеціальне використання водних ресурсів і порядок його виплати.**

*Водокористувачі самостійно обчислюють збір за спеціальне використання водних ресурсів і збору за використання водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту.*

*Збір за спеціальне використання водних ресурсів і збору за використання водами для потреб гідроенергетики сплачується щокварталу з наростаючим підсумком і розрахунок цього збору надається в органи податкової інспекції до 15 числа місяця, наступного за звітним.*

*За користування водами для потреб водного транспорту, починаючи з першого півріччя, 9 місяців, рік.*

**Збір за спеціальне використання водних ресурсів визначається виходячи з нормативів (Нс) плати, фактичного обсягу (V) використаної води (у межах ліміту) (підземної чи поверхневий), коефіцієнта (К) і встановлених лімітів.**

$$\Sigma_c = \frac{H_c \times V \times K}{100}$$

**К** – коефіцієнт, застосований для визначених підприємств.

**За понадлімітне використання водяних ресурсів сума збору розраховується в п'ятикратному розмірі:**

$$\Sigma_c = \frac{(H_c \times V \times K) \times 5}{100}$$

**Для підприємств гідроенергетики збір обчислюється виходячи з обсягу (V) води, пропущеної через турбіни ЕС і нормативів збору, без обліку ліміту:**

$$\Sigma_c = \frac{H_c \times V \times K}{100}$$

**Для підприємств водного транспорту виходячи з фактичних тонн на добу і нормативів зборів.**

**Сплата збору проводиться до 19 числа місяця наступного за звітним кварталом (періодом).**

**За несвоєчасну сплату збору за використання водяних ресурсів застосовується пеня 0,3% від суми нестачі за кожний прострочений день.**

**Пільги по збору.**

**Збір за використання водних ресурсів не стягується:**

1. За воду, що використовується для задоволення питних і санітарно – гігієнічних потреб, у тому числі для питних і санітарно – гігієнічних потреб підприємств.
2. За воду, що використовується для протипожежних потреб.
3. За воду, що використовується для потреб зовнішнього добробуту території.
4. За воду, що використовується в шахтах для погашення пилу.
5. За користування водами для потреб водного транспорту, не стягується збір з морського водного транспорту, що використовує річковий водяний шлях винятково для заходження в морський порт, розміщений у низов'ях річки При використанні водокористувачами води одночасно для власних потреб і для потреб житлово-комунального господарства (за винятком обсягу води, переданої населенню), підсобного сільського і рибного господарства збір стягується за усю фактично використану воду.

Джерела виплати і порядок розподілу збору між різними бюджетами.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту стягується за водні ресурси загальнодержавного і місцевого значення.

До водних ресурсів загальнодержавного значення відносяться:

1. Підземні води, що є джерелом централізованого водопостачання.
2. Поверхневі води, що знаходяться і використовуються більш, ніж однією областю.
3. Водолікарні.
4. Води природоохоронного значення.

До водних ресурсів місцевого значення відносяться:

- Поверхневі води, що використовуються однією областю.
- Підземні води, що не є джерелом централізованого водопостачання.

Збір за використання водних ресурсів у межах ліміту відноситься на валові витрати підприємства.

Збір за використання водних ресурсів за понадлімітне використання виплачується винятково з чистого прибутку підприємства.

Збір за використання водяних ресурсів загальнодержавного значення розподіляються між бюджетами в такий спосіб:

- 80% зараховується в Державний бюджет, з огляду на понад лімітне використання води.
- 20% зараховується в місцевий бюджет (обласний, селищний і т.д. за місцем перебування платника).

Збір за використання водних ресурсів місцевого значення сплачується 100% у місцевий бюджет.

Збір за використання водяних ресурсів для потреб гідроенергетики і водного транспорту зараховується 100% у Державний бюджет і цілком відноситься на валові витрати підприємства.

## 10. Обов'язкові відрахування підприємств до державних цільових фондів.

- Існують наступні державні цільові фонди:
- Пенсійний фонд
- Фонд соціального страхування
- Фонд зайнятості населення
- Інноваційний фонд
- Фонд соціального захисту інвалідів

Порядок розрахунку відрахувань у державний пенсійний фонд України.

### Визначення суб'єктів, об'єктів і ставок збору.

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставки
1. Суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні організації й інші юридичні особи, що використовують працю найманих робітників.	Фактичні витрати на оплату праці, що включають основну і додаткову заробітну плату й інші виплати.	32%
2. У випадку, якщо на підприємстві працюють інваліди; – якщо в інвалідів на підприємстві більше 50%	ФОП інвалідів	4%
	ФОП усіх робітників	4%
3. Фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору.	Доходи, зарплата	До 150 грн. -1% понад 150 грн. – 2%
4. Для фізичних осіб, що є державними службовцями	Зарплата	До 150 -1% Від 151-250 - 2% від 250 –350 - 3% від 351 – 500 - 4% понад 501 - 5%
5. Юридичні і фізичні особи, що здійснюють операції по купівлі-продажу валют.	Обсяг купівлі-продажу валют	1%
6. Суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами, крім обручок і дорогоцінних каменів.	Мережа реалізованих ювелірних магазинів	5%
7. Юридичні і фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів (крім л/а, якими забезпечуються інваліди і л/а, що переходять у власність і спадщину	Вартість автомобіля відповідно до експертної оцінки	3%
8. Суб'єкти підприємницької діяльності, виробники й імпортери тютюнових виробів.	Вартість виготовлених в Україні тютюнових виробів і обліком акцизного збору без обліку ПДВ і вартість імпортованих тютюнових виробів визначена з митної вартості з урахуванням акцизного збору	5%
9. Підприємства, організації, незалежно від форм власності, фізичні особи, що здобувають нерухомість	Вартість нерухомого майна, зазначена в договорі закупівлі-продажу	1%
10. Підприємства, установи, організації фізичні особи, що користаються послугами зв'язку.	Вартість послуг зв'язку	6%

**Порядок розрахунку і сплати сум збору в пенсійний фонд.**

Збір у Пенсійний фонд сплачується в міру виплати заробітної плати. У випадку, якщо заробітна плата нараховується і не виплачується, то збір у Пенсійний фонд обчислюється по ставці 32% від мінімального ФОП.

Мінімальний ФОП визначається як добуток мінімальної заробітної плати на кількість працюючих на підприємстві.

Авансові платежі:

$АП = \text{мінімальний ФОП} \times 32\%$

$\text{Мінімальний ФОП} = \text{мінімальна зарплата} \times \text{Кількість працівників}$

Розрахунки сум збору в Пенсійний фонд надаються платниками в податкову адміністрацію до 10 числа місяця наступного за звітним кварталом.

У випадку, якщо на рахунок підприємства недостатньо коштів для виплати заробітної плати і зборів у ПФ, сума коштів розподіляється пропорційно.

Відповідальність платників за несвоєчасну сплату суми збору.

У випадку несплати збору в Пенсійний фонд або його несвоєчасної сплати до платника застосовується пеня в розмірі 120% дисконтної ставки НБУ від суми нестачі за кожний прострочений день.

**Порядок розрахунку і сплати збору на обов'язкове соціальне страхування в тому числі у Фонд зайнятості.**

**1. Визначення суб'єктів, об'єктів і ставок збору.**

Платниками збору у Фонд соціального страхування є підприємства, організації, суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників.

Об'єктом є ФОП.

Ставка збору 4% від ФОП.

У випадку, якщо на підприємстві працюють інваліди, то з ФОП інвалідів сума збору обчислюється по ставці 1% і зараховується у фонд захисту інвалідів.

У фонд зайнятості сума збору для вищевказаних платників обчислюється по ставці 1,5% від ФОП.

З заробітної плати фізичних осіб сума збору у фонд зайнятості розраховується по ставці 0,5% від заробітної плати.

З ФОП інвалідів у фонд зайнятості збори нараховуються без застосування пільг.

З загального ФОП інвалідів 1,5% із заробітної плати 0,5% .

Державний інноваційний фонд, порядок його формування і використання.

Платниками даного збору є платники податку на прибуток підприємств (згідно Закону України «Про державний бюджет на 2000 рік»).

Об'єктом оподаткування збору в Державному Інноваційному Фонді є обсяг реалізованої продукції без обліку ПДВ і акцизного збору.

Ставка податку в ГІФ складає 1% від об'єкта оподаткування.

Існують пільги щодо збору в ДІФ:

1. По ставці 0,5 від об'єкта оподаткування і сплачують підприємства гірничо-металургійного комплексу збір ДІФ.
2. Не є платниками збору в ДІФ сільгосп. підприємства, що сплачують єдиний

фіксований податок.

3. Не є платниками збору в ПФ підприємства малого бізнесу, що сплачують єдиний податок.

Хоча не існує закону України по зборі в ПФ, звітність по цьому зборі повинна суворо виконуватися, необхідно надавати в податкову службу декларацію про збір у ПФ щокварталу до 20 числа місяця наступного за звітним.

Відповідно до змін Закону України «Про державний бюджет на 2000 м» кошти з державного інноваційного фонду дозволяється направляти на погашення відшкодування по ПДВ із бюджету.

**Порядок придбання торговельного патенту на здійснення окремих видів підприємницької діяльності**

**Торговельний патент, його суб'єкти й об'єкти.**

*Торговельний патент* – це державне свідоцтво, що засвідчує право суб'єктів підприємницької діяльності або його структурного підрозділу займатися торговельною діяльністю, діяльністю по наданню побутових послуг, послуг ігорного бізнесу.

Торговельний патент не засвідчує право суб'єктів підприємницької діяльності на інтелектуальну власність.

Суб'єктами патентування є суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, як резиденти, так і нерезиденти, які займаються підприємницькою діяльністю (торговельною діяльністю, діяльністю по наданню послуг ігорного бізнесу й діяльністю по наданню побутових послуг).

Об'єктом патентування є торговельна діяльність, діяльність по наданню послуг ігорного бізнесу й т.д.

Не є суб'єктами патентування:

- підприємства й організації військової торгівлі;
- УКООПСЛКА;
- аптеки, які перебувають у державній власності;
- суб'єкти підприємницької діяльності - фізичні особи, якщо вони:
  - сплачують податок на промисел;
  - сплачують ринковий збір;
  - здійснюють продаж продукції, вирощеної в підсобному господарстві;
  - сплачують державний збір за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження особистого майна. (якщо майно реалізується не частіше разу в рік);
  - сплачують фіксований податок з доходів, отриманих від торгівлі на ринку, крім підакцизних товарів, якщо він одержує річний дохід не більше 119 тисячі гривень і з ним працює не більше 5 чоловік;
- суб'єкти підприємницької діяльності, створені громадськими організаціями інвалідів, що мають пільги згідно чинного законодавства й здійснюють торгівлю винятково продовольчими товарами вітчизняного виробництва й продукцією, виготовленою на підприємствах української спілки сліпих і української спілки глухих.

*Патентування здійснюється згідно Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» №98-96 від 23.03.96.*

*Торговельний патент отримується суб'єктами підприємницької діяльності, діяльність яких підлягає патентуванню. Підставою для придбання торговельного патенту є заявка суб'єкта підприємницької діяльності, що надається в органи податкової служби. Заявка на придбання торговельного патенту повинна містити наступні реквізити:*

1. Найменування суб'єкта підприємницької діяльності.
2. Витяг з установчих документів про юридичну адресу суб'єкта підприємницької діяльності. А у випадку придбання патенту структурним підрозділом - довідка органа, що погодив місце знаходження структурного підрозділу з зазначенням адреси.



3. Вид підприємницької діяльності.

4. Найменування документу про повну або часткову оплату вартості патенту.

Торговельний патент на підставі заявок видається суб'єктам підприємницької діяльності органами податкової служби за місцем перебування підприємницької діяльності.

Торговельний патент містить наступні реквізити:

1. Найменування власника торговельного патенту.

2. Вид підприємницької діяльності.

3. Місце реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

4. Термін дії патенту.

5. Місце знаходження державного податкового органа, що видав патент.

6. Відмітка державного податкового органу про надходження плати за виданий ним торговельний патент

**Спеціальний торговельний патент** – це державне свідоцтво, що засвідчує право суб'єктів підприємницької діяльності на особливий (альтернативний) порядок оподатковування. Згідно Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» при придбанні торговельного патенту суб'єкти підприємницької діяльності не сплачують наступні податки й збори:

1. ПДВ.

2. Податок на доходи фізичних осіб.

3. Податок на прибуток підприємств.

4. Плату за землю, але тільки за ту земельну ділянку, що використовується по цільовому призначенню.

5. Збір за спеціальне використання природних ресурсів.

6. Збір на обов'язкове соціальне страхування.

7. Збір на загальнодержавне пенсійне страхування.

8. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг.

Спеціальний торговельний патент в Україні був уведений як експеримент і діяв на території окремих 16 регіонів до 2 жовтня 2003 року.

**Порядок придбання торговельного патенту на здійснення торговельної діяльності.**

Патентуванню підлягає торговельна діяльність, що здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності або їхніми структурними підрозділами у пунктах продажу товарів.

Під торговельною діяльністю, відповідно до патентування, варто розуміти роздрібну й оптову торгівлю, діяльність у торгово-виробничій сфері (общепит) за готівкові кошти, інші готівкові платіжні кошти й з використанням кредитних карток.

У випадку якщо суб'єкт підприємницької діяльності має структурні підрозділи, то торговельний патент отримується окремо для кожного структурного підрозділу.

Вартість торговельного патенту на здійснення торговельної діяльності встановлюється органами місцевого самоврядування залежно від пункту продажу товару, а також його асортименту.

Вартість торговельного патенту за календарний місяць установлюється в наступних розмірах:

1. На території міста Києва, обласних центрів - від 60 до 320 грн..

2. На території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів: від 30 до 160 грн.

3. На території інших населених пунктів - до 80 грн.

У випадку якщо пункти продажу товарів розташовані в курортних місцевостях, або на територіях, що прилягають до митниці - органи місцевого самоврядування мають право збільшувати плату за торговельний патент, але не більш ніж на 20 грн. за календарний місяць.

Термін дії патенту на здійснення торговельної діяльності становить 12 календарних місяців. Короткостроковий від 1 до 15 днів.

Вартість короткострокового патенту становить 10 грн. за 1 день.

Оплата вартості торговельного патенту на здійснення торговельної діяльності провадиться щомісяця до 15 числа місяця, що передує звітному.

Оплата вартості короткострокового патенту здійснюється не пізніше, ніж за 1 день до початку здійснення торговельної діяльності.

Суб'єкт підприємницької діяльності має право одержати торговельний патент не більше ніж на 3 роки. У випадку зміни вартості в продовж цих 3 років доплата проводиться не буде.

Без придбання торговельного патенту суб'єкти підприємницької діяльності можуть здійснювати торгівлю наступними видами товарів: хліб і хлібобулочні вироби, борошно - пшеничне й житнє, сіль, цукор, масло - соняшникове й кукурудзяне, молоко й молочні вироби, крім молока й вершків згущених, продукти дитячого харчування, безалкогольні напої, морожене, яловичина й свинина, домашня птиця, яйця, риба, ягоди й фрукти, мед, картопля і плодово-овочева продукція, комбікорми для продажу населенню.

Особливості придбання пільгового торговельного патенту.

Пільговий торговельний патент видається суб'єктам підприємницької діяльності або їхнім структурним підрозділам, які здійснюють торговельну діяльність винятково наступними видами товарів вітчизняного виробництва:

1. Поштові марки, листівки, вітальні листівки, конверти, мішки, сумки й інша тара з дерева, папір, картон, що використовується для поштових відправлень.
2. Періодичні видання друкованих ЗМІ, що мають реєстраційне свідоцтво, видані вповноваженими органами України, книги, брошури, альбоми, нотні видання, буклети, плакати, картографічна продукція, що виготовляється юридичними особами - резидентами України.
3. Готові лікарські засоби й вітаміни для населення, ветеринарні препарати, зубна паста, порошки й інші види санітарно-гігієнічних виробів із целюлози і її замінників, термометри, індивідуальні діагностичні прилади (незалежно від країни виробника).
4. Вугілля, вугільні брикети, паливо, торф топлений, дрова для продажу населенню.
5. Насіння овочевих, баштанних, квіткових культур, кормових коренеплодів і картоплі, мило господарське й сірника (незалежно від країни виробника).

*У пільговому патенті обов'язково приводиться повний перелік товарів, передбачених для реалізації. Пільговий торговельний патент не дає права на здійснення торгівлі іншими видами товарів.*

Суб'єкти підприємницької діяльності, що реалізують інвалідам товари повсякденного користування й продукти харчування через торговельні установи, створені для цих цілей, також отримують пільговий торговельний патент.

При придбанні пільгового торговельного патенту суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі 25 грн за весь термін дії патенту.

Торговельний патент на здійснення діяльності по наданню побутових послуг, його вартість і порядок придбання.

Патентуванню підлягають діяльність по наданню побутових послуг, які здійснюються суб'єктами господарювання як в окремих приміщеннях, так і за їх межами.

*Під «побутовими послугами» варто розуміти діяльність, пов'язану з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи кредитні картки. Перелік послуг, що відносяться до побутових, визначається Кабміном і не може змінюватися протягом бюджетного року.*

Вартість торговельного патенту на здійснення такої діяльності встановлюють органи місцевого самоврядування залежно від місця знаходження об'єкта по наданню побутових послуг і виду побутових послуг. Вартість торговельного патенту за кожен календарний місяць устанавлюється в наступних межах:

1. На території міста Києва, обласних центрів - від 60 до 320 грн..
2. На території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів: від 30 до 160 грн.
3. На території інших населених пунктів - до 80грн.

Вартість торговельного патенту по місту Херсону:

- з ремонту й виготовленню ювелірних виробів - 280 грн.;
- з ремонту й технічному обслуговуванню транспортних засобів, що належать громадянам - 240 грн.;
- з ремонту й будівництву житла - 240 грн.;
- по наданню послуг ломбардів - 200 грн.;
- фото-послуги, фотолабораторії - 120 грн.;
- послуги аудіо, відео запису - 100грн.;
- по наданню перукарських послуг - 80 грн.;
- майстерні шиномонтажу - 80 грн.;
- по прокату весільних нарядів - 80 грн.

Торговельний патент отримується з розрахунку на 1 рік або максимально - 3 роки.

Сплата вартості торговельного патенту на здійснення діяльності по наданню побутових послуг провадиться щомісяця до 15 числа місяця, що передує звітному.

Відповідальність суб'єктів підприємницької діяльності за порушення правил придбання й використання торговельного патенту.

*Торговельний патент повинен бути відкритим і доступним для огляду. Передача торговельного патенту іншому суб'єктові підприємницької діяльності або іншому його структурному підрозділу не дозволяється. Торговельний патент, виданий для здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної мережі магазинів, дійсний на всій території України.*

Суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торговельну діяльність, операції по торгівлі валютними цінностями, операції по наданню послуг у сфері ігрового бізнесу й побутових послуг у випадку порушення податкового законодавства несуть наступну відповідальність:

1. За порушення строків сплати, або неповне внесення платежів нараховується пеня.
2. За порушення порядку використання торговельного патенту сплачується штраф у розмірі 100% за один календарний місяць.
3. За торгівлю без патенту - сплачується штраф у дворазовому розмірі вартості торговельного патенту за один місяць.

*Існуючі ставки по наданню послуг ігрового бізнесу й торгівлі валютними цінностями:*

- для пунктів обміну готівкової валюти - 320 грн.;
- ігрові автомати - 1400грн.;
- на ігрові столи з рулеткою - 64000 грн.;
- для використання інших ігрових столів - 48000грн за кожен стіл;
- для використання кегельбанів, які вводяться в дію за допомогою жетона, монет - 2000 грн. за кожен ігровий жолоб або доріжку;
- за використання більйрдних столів - 600 грн. за кожен стіл і т.п..

## **12. Єдиний податок**

*Взагалі можливість вибору альтернативних способів оподаткування у юридичних осіб з'явилася з 1998 року з виходом Указу Президента України від 3.07.98 №727/98 „Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”. Згідно з цим указом юридичні особи мають можливість обирати між*

загально діючою системою оподаткування та спрощеною системою, згідно якої ряд діючих в Україні податків замінено єдиним податком. Але є ряд умов щодо переходу до спрощеної системи оподаткування.

**Не можуть перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності:**

- довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та не банківські фінансові установи;
- юридичні особи за наявності в їх статутному фонді 25 % внесків, що належать юридичним особам – засновникам, які не є суб'єктами малого підприємництва;
- суб'єкти підприємницької діяльності, котрі проводять свою діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів
- філії або відокремлені підрозділи підприємств у разі, якщо головне підприємство не здійснило перехід на спрощену систему оподаткування.

При переході на спрощену систему оподаткування юридична особа має сплачувати єдиний податок у розмірі 10% або 6% від суми виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) без врахування акцизного збору.

З прийняттям Закону України “Про державну підтримку малого підприємства” від 19 жовтня 2000 р. №2063-III у законодавстві щодо сплати єдиного податку з'явилися деякі розбіжності (таблиця 10)

Таблиця 10

Загальні вимоги до суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб – при переході на єдиний податок і при сплаті податку за спрощеною системою

Критерії суб'єктів малого підприємництва відповідно до Закону	Критерії суб'єктів малого підприємництва відповідно до Указу
1	2
<b>За обсягом діяльності</b>	
Обсяг річного валового доходу – не більше 500 тис. євро	Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – не більше 1 млн. грн.
<b>За чисельністю працюючих</b>	
Середньооблікова чисельність працюючих за рік не повинна перевищувати 50 осіб	Середньооблікова чисельність працюючих за рік не повинна перевищувати 50 осіб
<b>За структурою статутного капіталу</b>	
Частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам суб'єктів підприємницької діяльності, які не є суб'єктами малого підприємництва, не повинна перевищувати 25 відсотків статутного фонду цих суб'єктів	Частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам суб'єктів підприємницької діяльності, які не є суб'єктами малого підприємництва, не повинна перевищувати 25 відсотків статутного фонду даних суб'єктів
<b>За станом розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами</b>	
- // -	Відсутність заборгованості з податків, зборів та обов'язкових платежів за попередній звітний податковий період
<b>За способом розрахунків зі споживачами (для тих, хто вже працює на єдиному податку)</b>	
- // -	Платники єдиного податку не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантаженою продукцією, крім готівкового та безготівкового

Отже, з набранням чинності Закону для того, аби мати право переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, суб'єкт підприємницької діяльності повинен відповідати й критеріям суб'єкта малого підприємництва згідно з Законом і критеріям платника єдиного податку згідно Указу.

У Наказі Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 р. №555 „Про внесення змін до форми і порядку видачі свідоцтва про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою” встановлено порядок переходу на єдиний податок для юридичних осіб, які відповідають перерахованим умовам.

Згідно з ним перехід на спрощену систему оподаткування можливий з будь-якого звітного періоду, але не частіше одного разу на рік.

Орган ДПС зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати Свідоцтво на сплату єдиного податку або надати письмово обґрунтовану відмову. Свідоцтво діє на протязі року, потім воно має бути повернено в орган державної служби, яким воно було видано. Автоматично свідоцтво не продовжується, для продовження сплати єдиного податку платник має отримати нове свідоцтво. Платник податку самостійно обирає ставку єдиного податку – 6% або 10%. У випадку вибору 6% ставки суб'єкт підприємницької діяльності повинен зареєструватися як платник ПДВ у органах податкової служби (якщо до цього він не був платником ПДВ) і сплачувати цей податок до вимог Закону України “Про податок на додану вартість”. Отже, на таких платників поширюються всі норми зазначеного закону, у тому числі ті, що стосуються ведення податкового обліку (книг обліку придбань і книг обліку продажу товарів (робіт, послуг)), заповнення податкових накладних, подання податкових декларацій щодо ПДВ. При переході на єдиний податок за ставкою 10% суб'єкт малого підприємництва (якщо до цього він був платником ПДВ) здає Свідоцтво платника ПДВ та всі його копії до органу податкової служби, а також подає у затвердженій ДПАУ формі заяву про перехід на спрощену систему, де прямо сформульоване прохання про скасування реєстрації його як платника ПДВ. Такі платники податку не мають права виписувати податкові накладні та скасовується їх право на податковий кредит.

Слід звернути увагу, що при використанні ставки єдиного податку в розмірі 6% до суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) повинні включатися суми ПДВ, а суми акцизного збору не включаються. У разі сплати податку за 10% ставкою акцизний збір теж не включається до виручки від реалізації товарів (робіт, послуг).

### **3. СИСТЕМА МІСЦЕВОГО ОПОДАТКОВУВАННЯ В УКРАЇНІ**

#### **1. Методика розрахунку й порядок сплати в бюджет місцевих податків**

##### **1.1. Оцінка системи місцевого оподаткування в Україні.**

##### **1.2. Система місцевого оподаткування в країнах з розвинутою ринковою економікою.**

##### **1.3. Комунальний податок, порядок його розрахунку й сплати.**

##### **1.4. Особливості нарахування й порядок сплати податку з реклами.**

##### **1.1. Оцінка системи місцевого оподаткування в Україні.**

*Місцеві податки й збори – це податки й збори, які встановлюються органами місцевого самоврядування відповідно до діючого законодавства і є обов'язковими в межах певних адміністративно – територіальних одиниць і зараховуються в доходи місцевих бюджетів.*

*За п'ять років, починаючи з 1997 по 2001 роки, загальний обсяг сплачених на території регіонів місцевих податків і зборів, зріс приблизно в три рази (з 360,2 млн. грн. до 514 млн. грн.). За цей період було забезпечене надходження комунального податку (53,5%); починаючи з 2001 року, цей показник зменшився до 29,8%. Ринковий збір збільшився з 25,1% до 44,7%. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг - з 7,9% (1997) до 6,5%. Практично всі інші збори є неефективними, у сумі - не більше 5%.*

*Важливим джерелом власних доходів місцевих бюджетів, основою фінансової стабільності регіонів повинні стати місцеві податки й збори, що є важливим інструментом розвитку й зміцнення всієї фінансової системи України.*

*Згідно проекту податкового кодексу до місцевих податків і зборів відносяться: збір за проведення гастрольних заходів, збір за паркування автотранспорту, збір за право використання місцевої символіки, курортний збір, готельний збір, податок з реклами, ринковий збір, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг, збір за видачу дозволу на будівництво житлових будинків, інших об'єктів індивідуального виробництва, збір за видачу дозволу на будівництво нерухомих об'єктів, виробничого або невиробничого призначення.*

##### **1.2. Система місцевого оподаткування в країнах з розвинутою ринковою економікою**

*У країнах з розвинутою ринковою економікою до місцевих податків і зборів відносяться:*

*1. Прямі й непрямі місцеві податки, які впроваджуються місцевими органами влади й повністю надходять у доходи місцевих бюджетів:*

- промисловий податок;*
- податок на нерухоме майно фізичних осіб;*
- податок на землю;*
- податок на автотранспорт;*
- універсальні місцеві акцизи на предмети широкого споживання.*

*2. Податки, які встановлюються місцевими органами влади як надбавки до загальнодержавних податків і зборів:*

- місцеві надбавки до земельного податку;*
- с/г податки;*
- податки з доходів фізичних осіб;*
- надбавки до податку на прибуток;*
- ПДВ.*

*1. Податки фіскального характеру й екологічні податки.*

У Франції діє 50 місцевих податків і зборів, Бельгії - 100. У Франції встановлені наступні місцеві податки й збори:

1. Земельний податок на забудовані ділянки.
2. Земельний податок на незабудовані ділянки.
3. Податок на житло.
4. Професійний податок (не більше 3,5% від доданої вартості).

### 1.3. Комунальний податок, порядок його розрахунку й сплати.

Комунальний податок розраховується й сплачується відповідно до Декрету Кабінету Міністрів «Про місцеві податки й збори» №96-91 від 20.05.93 з усіма змінами й доповненнями.

**Комунальний податок** – це обов'язковий місцевий податок, що обчислюється на підставі неоподатковуваного мінімуму доходів громадян до середньосписочної чисельності працюючих.

Платниками комунального податку є юридичні особи, які здійснюють господарську, підприємницьку й інші види комерційної діяльності. Не є платниками комунального податку бюджетні організації, планово-дотаційні установи, с/г підприємства, а також автоматично звільнюються суб'єкти масового бізнесу - юридичні особи, які працюють по спрощеній системі оподаткування.

Бюджетні організації, що фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, але мають прибуток від господарської й комерційної діяльності сплачують комунальний податок за працівників, які безпосередньо здійснюють комерційну діяльність.

Об'єктом оподаткування є фонд оплати праці, розрахований виходячи з неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і середньосписочної кількості працюючих.

Середньосписочна кількість працюючих розраховується відповідно до інструкції по статистиці чисельності працюючих, затвердженою наказом Мінстатом України від 07.07.95 №171.

Середньосписочна кількість працюючих за звітний місяць розраховується шляхом підсумовування чисельності працівників за кожний день звітного місяця, тобто з 01 по 31 ділення отриманої суми на кількість календарних днів звітного місяця.

Середньосписочна кількість працюючих визначається в межах штатних працівників підприємства. Граничний розмір ставки комунального податку - не повинен перевищувати 10% від неоподатковуваного мінімуму доходів громадян на кожного штатного працівника.

**Сума комунального податку розраховується:**

$$\sum_{к,н.} = C_n \cdot НМДГ \cdot K_{ср.}, \text{ де}$$

$C_n$  - ставка комунального податку (10%);

$K_{ср.}$  - середньосписочна кількість працюючих на підприємстві.

Підприємство самостійно здійснює розрахунок комунального податку і надає його в органи податкової служби щоквартально, у продовж 20 днів, що ідуть за останнім днем закінчення кварталу. Сплата комунального податку здійснюється щомісяця до 20 числа місяця наступного за звітним.

Комунальний податок підприємств відноситься на валові витрати і включається в собівартість продукції.

Відповідальність за правильність нарахування, своєчасність сплати, несуть платники податку, тобто юридичні особи. За несвоєчасну сплату комунального податку нараховується пеня, а також штрафні санкції згідно Закону «Про порядок

погашення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами» №21-81.

*Пеня* нараховується в розмірі 120% від облікової ставки НБУ ( $\approx 9,5\%$ ) від суми податкового боргу за кожний прострочений день:

$$П = \frac{120\% \cdot C_{нбу}}{100\% \cdot 365} \cdot \sum НД \cdot Кд., \text{ де}$$

$\sum НД$  - сума податкового боргу;

Кд - кількість прострочених днів:

до 30 днів - штраф 10% від суми податкового боргу;

від 31 до 90 днів - 20%;

від 91 і більше - 50% від суми податкового боргу.

За несвоєчасну подачу розрахунку по комунальному податку нараховується штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

#### 1.4. Особливості нарахування й порядок сплати податку з реклами

*Податок з реклами* – це обов'язковий місцевий податок за розміщення реклами. Рекламою вважають всі види оголошень і повідомлень, що передають інформацію з комерційною метою, за допомогою ЗМІ.

*Рекламний агент* – це юридична або фізична особа, які за заявкою рекламодавця здійснюють виготовлення й розміщення реклами на рекламних носіях.

*Рекламодавець* – це юридичні або фізичні особи, від імені яких здійснюється реклама.

Платниками податку з реклами є фізичні або юридичні особи, які встановлюють або розміщують рекламу.

Об'єктом оподаткування є вартість рекламних послуг без врахування ПДВ, установлені у вигляді зовнішньої й внутрішньої реклами.

Граничний розмір ставок по податку з реклами встановлений:

1. Для одноразової реклами - 0,1% від вартості рекламних послуг.

2. Для багаторазової реклами - 0,5% від вартості рекламних послуг.

Одноразовою рекламою - називають рекламу, яку можна розмістити на рекламних носіях строком до 3 діб.

Соціальна рекламна інформація - це інформація державних органів з питань здорового способу життя, охорони здоров'я, захисту природи, заощадження енергоресурсів, профілактики правопорушень, соціального захисту й безпеки населення, тобто оголошення, що не мають комерційного характеру.

Податок з реклами стягується (сплачується) у момент оплати послуг із установа й розміщення реклами. Стягнення податку здійснюють рекламні агенти.

Сплата податку з реклами здійснюється щомісяця до 20 числа місяця, що впливає за звітним. Відповідальність несуть рекламні агенти. Контроль за сплатою податку з реклами здійснюють органи державної податкової служби України.

Податок з реклами продукції власного виробництва сплачується з понижуючим коефіцієнтом 0,5.

## 2. Місцеві збори.

### 2.1. Розрахунок і порядок сплати ринкового збору.

Збір за паркування автотранспорту, порядок його розрахунку й сплати.

Адміністрування збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг.

Порядок розрахунку й сплати збору за право проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей.



- Розрахунок збору із власників собак.
- 2.6.Методика розрахунку збору за право використання місцевої символіки.
- 2.7.Збір за видачу ордера на квартиру, порядок його розрахунку й сплати.
- 2.8 Курортний збір, порядок його адміністрування.

## 2.1.Розрахунок і порядок сплати ринкового збору.

*Порядок розрахунку й сплати місцевих зборів регламентується: Декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки й збори» №96-91 від 20.05.93 з усіма змінами й доповненнями; Указом Президента України «Про упорядочення механізму сплати ринкового збору» №962 від 14.06.02.*

**Ринковий збір** – плата за торговельні місця на ринках і павільйонах, накритих і відкритих столах, площадках для торгівлі з автотранспорту, причепів, мотоциклів і т.д..

Платниками ринкового збору є фізичні і юридичні особи, які реалізують продукцію с/г виробництва й інші товари на ринках.

Об'єктом оподаткування є торговельне місце. Ринковий збір стягується працівниками ринку до початку реалізації продукції.

Ставка ринкового збору - це розмір плати за кожне торговельне місце. Граничні ставки ринкового збору:

– Для фізичних осіб - від 0,05 до 0,15 від неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

– Для юридичних осіб - від 0,2 до 2 неоподатковані мінімуми доходів громадян.

Сума збору визначається працівниками ринку шляхом множення ставки ринкового збору на кількість торговельних місць, зайнятих 1 торговцем. Правилами ринку передбачений розмір одного торговельного місця: на столах – 1 погонний метр; на транспортних засобах, контейнерах кіосках, наметах і т.д. – 1м<sup>2</sup>.

Ставки ринкового збору в місті Херсоні:

1. Для юридичних осіб: 0,6 від неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

2. Для фізичних осіб:

– торгівля продовольчими й непродовольчими товарами імпортного виробництва - 0,06 від неоподаткованого мінімуму доходів громадян;

– торгівля хутряними виробами і виробами зі шкіри, килимами, побутовою технікою й т.д. імпортного виробництва - 0,15 від неоподаткованого мінімуму доходів громадян;

– торгівля газетами й іншими періодичними виданнями, канцтоварами - 0,05 від неоподаткованого мінімуму доходів громадян;

– торгівля непродовольчою групою товарів вітчизняного виробництва - 0,05 від неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Кошти, що надходять від ринкового збору повністю перераховуються в місцеві бюджети - щомісяця до 15 числа місяця, що іде за звітним.

Не стягується ринковий збір з підприємств торгівлі, громадського харчування, побутового обслуговування й інших суб'єктів які розміщуються на території ринку в стаціонарних приміщеннях й які мають статус юридичної особи. Що стосується суб'єктів підприємницької діяльності (фізичних осіб), те ринковий збір стягується на загальних підставах.

У випадки виявлення органами податкової служби торговців без касових чеків, що свідчать про сплату ринкового збору - з таких торговців стягується штраф у розмірі 5 розмірів ринкового збору, а з адміністрації ринку - у розмірі 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян за кожен установлений випадок несплати ринкового збору.

У випадку виявлення в торговців касових чеків оформлених з порушенням з вини адміністрації ринку - вона сплачує штраф у розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

## **2.2. Збір за паркування автотранспорту, порядок його розрахунку й сплати**

Платниками збору є юридичні особи й громадяни, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях, крім автостоянок, які належать державному комунальному підприємству.

Ставка збору встановлюється за 1 годину паркування. Граничні ставки збору за паркування - 3% від неоподаткованого мінімуму доходів громадян за паркування в спеціально обладнаних місцях (це місце стоянки автотранспорту де є тверде покриття, розмітка місць стоянки автотранспорту і огорода); 1% від неоподаткованого мінімуму доходів громадян - за паркування у відведених для цього місцях (місця, які призначаються для тимчасової стоянки автотранспорту, погодженою з автоінспекцією).

Збір сплачується водіями на місці паркування разом із платою за послуги стоянки.

Контроль за сплатою збору здійснюють органи податкової служби. Відповідальність за сплату збору несе адміністрація стоянок, які і перераховують щомісяця суму збору в доходи місцевих бюджетів до 15 числа місяця, що іде за звітним. Декларацію в органи податкової служби надають щокварталу.

По зборі за паркування автотранспорту існують наступні пільги: звільняються інваліди і учасники ВОВ; громадяни, які користуються пільгами згідно Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок аварії ЧАЕС».

## **2.3. Адміністрування збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг**

*Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг* – це плата суб'єктів торгівлі за видачу їм дозволу на торгівлю в спеціально призначених для цього місцях. Платниками збору є підприємства, об'єднання, організації, незалежно від форм власності, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують продукцію, товари й надають послуги в спеціально відведених місцях. Спеціально відведеним місцем є місце, зазначене в дозволі. Порядок і умови надання дозволу встановлюють органи місцевого самоврядування. Дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг надається Управлінням розвитку споживчого ринку й сфери послуг строком на 1 рік.

Існують наступні розміри ставок по даному збору:

1. Для юридичних осіб, які постійно здійснюють торгівлю і надають послуги в спеціально відведених для цього місцях - 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.
2. За одноразову торгівлю й надання послуг:
  - для юридичних осіб - 1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян;
  - для фізичних осіб - 5% неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

## **2.4 Порядок розрахунку й сплати збору за право проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей**

Платниками збору є організатори проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей як юридичні, так і фізичні особи, що мають дозвіл на їхнє проведення.

Об'єктом збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей є вартість заявлених товарів або сума на яку випускаються лотерейні квитки. Граничний розмір збору не повинен перевищувати 0,1% від вартості заявлених товарів на місцевих аукціонах або суми, на яку випускаються лотерейні квитки. Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей сплачується в місцеві бюджети через установи банків. Відповідальність покладає на платників податку і на органи, які вповноважені видавати цей дозвіл. Контроль за сплатою здійснюють органи місцевого самоврядування. Збір, сплачений юридичними особами, відноситься на валові витрати підприємств.

## 2.5. Розрахунок збору із власників собак

Платниками збору із власників собак є громадяни - власники собак (крім службових), які проживають у будинках державного житлового фонду, а також у приватизованих квартирах, будинках.

Об'єктом збору є собаки. Збір стягується за кожний рік. Граничні межі ставок - до 10% від неоподаткованого мінімуму доходів громадян за утримання одного собаки. Збір сплачується протягом року через установи банків у місцевий бюджет, але не пізніше 15 грудня поточного року.

Контроль за сплатою й облік надходжень збору здійснюється органами ЖКГ. Звільняються від сплати самотні пенсіонери, а також інваліди зору.

## 2.6. Методика розрахунку збору за право використання місцевої символіки

Платниками збору є фізичні і юридичні особи, які використовують місцеву символіку при виробництві товарів, продукції, при виконанні робіт, послуг, тобто використовують місцеву символіку в комерційних цілях.

Метою збору є збільшення податкових надходжень у доходи місцевих бюджетів, а також підвищення відповідальності за використання місцевої символіки.

До об'єктів місцевої символіки відносяться герб міста, назва або зображення архітектурних місць, пам'ятників дій інших визначних або пам'ятних місць.

Об'єктом оподаткування є вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Дозвіл на право використання місцевої символіки видається строком на 1 рік. Граничні межі ставок по збору встановлені:

- для юридичних осіб - не більше 0,1% від вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки;
- для фізичних осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, які використовують місцеву символіку - 5 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Збір, внесений за рахунок коштів юридичних осіб відноситься на валові витрати підприємств, а фізичних осіб - на витрати за виробничою діяльністю.

Громадяни, які здійснюють виробничу діяльність, перераховують збір у місцеві бюджети через установи банків, під час видачі дозволу і у випадку щорічного продовження строку його дії. Для юридичних осіб сума збору розраховується від вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з урахуванням установлених ставок. Сплата збору юридичними особами здійснюється щомісяця до 20 числа місяця наступного за звітним. Відповідальність за облік платників збору за використання місцевої символіки несуть уповноважені органи, що видають дозволи на використання місцевої символіки.

Штрафні санкції: використання місцевої символіки без дозволу - 0,5% від вартості виробленої продукції.

## **2.7. Збір за видачу ордеру на квартиру, порядок його розрахунку й сплати**

Об'єктом збору є послуги, пов'язані з видачею ордеру на квартиру. Розмір збору за видачу ордеру становить 30% неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

По даному збору пільги при сплаті мають: учасники ВВВ, родини загиблих військовослужбовців, інваліди всіх категорій, особи, що постраждали в результаті аварії ЧАЕС, багатодітні родини.

Збір сплачується через установи банків до одержання ордеру. Відповідальність за повне стягнення суми збору перерахування його в бюджет несуть особи, що здійснюють видачу ордеру на квартиру.

## **2.8. Курортний збір**

*Курортний збір* – це збір із громадян, що тимчасово прибули в курортну місцевість.

Об'єктом оподаткування є неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Ставка збору становить 10% від неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Від сплати збору звільняються:

1. діти у віці до 16 років;
2. інваліди і особи, які їх супроводжують;
3. учасники ВВВ;
4. воїни-інтернаціоналісти;
5. учасники ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС;
6. особи, що приїхали по путівках у санаторії, пансіонати, бази відпочинку;
7. особи, що приїжджають у курортну місцевість у службове відрядження, навчання, ПМП, до батьків.
8. чоловіки у віці 60 років і більше, жінки у віці 55 років і більше.

Курортний збір стягується по місцю тимчасового проживання громадян, не пізніше чим у триденний строк від дня прибуття адміністраціями готелів і інших установ готельного типу, а також квартирно-посередницькими організаціями. На них і покладає відповідальність.

Сплата збору й перерахування його в бюджет здійснюється щомісяця до 20 числа місяця, що іде за звітним адміністраціями готелів.

## РОЗДІЛ III . ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ

### 1.1. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА, ЇЇ СУТНІСТЬ І ПРИНЦИПИ РОЗРОБКИ

**Макроекономічна політика** - це зріз економічної політики, об'єктом якого є економіка країни в цілому. Тому під макроекономічною політикою варто розуміти діяльність держави щодо визначення кінцевих цілей макроекономічного розвитку країни і засобів (інструментів) їхнього досягнення.

Складовими частинами й інструментами макроекономічної політики є, зокрема, **фінансова і бюджетно-фіскальна (податкова) політика**. Держава реалізує свою макроекономічну політику за допомогою цих інструментів. У країні із соціально орієнтованою економікою стратегічною метою макроекономічної політики, як і економічної політики взагалі, є досягнення максимальне високого рівня життя населення. Однак на шляху до цієї мети національна економіка може перебувати в різних умовах, які впливають на цільову спрямованість макроекономічної політики і її складових.

**Стратегічна спрямованість макроекономічної політики розкривається за допомогою показників, які служать індикаторами загального економічного становища країни: реальний валовий внутрішній продукт (ВВП), рівень безробіття й інфляції.**

Варто враховувати, що рух економіки в напрямку досягнення поставлених цілей відбувається на основі постійного порушення і поновлення економічної рівноваги. Такий динамізм розвитку здійснюється за допомогою фінансової й податкової політики держави, які, у комплексі з іншими методами, є засобами регулювання економіки.

Категорія «податкова політика» трактується по-різному. С. І. Юрій й І. М. Бескид характеризують її як «діяльність держави в сфері встановлення, правового регламентування і організації стягнення податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів». В. П. Орешин пропонує таке визначення: «Податкова політика держави - інструмент економічної політики, використовувана як засіб впливу на економіку. Як основні засоби податкової політики виступають: порядок оподаткування агентів господарювання, рівень податкових ставок по окремих платниках податків, податкові пільги для окремих груп населення, податкові відстрочки при одержанні державних кредитів й ін.». Л. М. Шаблиста визначає податкову політику як «діяльність держави в сфері встановлення й стягнення податків». У фінансовому словнику дане поняття трактується як «...державна політика оподаткування юридичних, фізичних осіб. Її ціль - формування державного бюджету й одночасного стимулювання ділової активності підприємств». А. Соколовська стверджує, що «сучасна податкова політика складається у встановленні й зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури податкової системи, суб'єктів, об'єктів оподаткування, податкової бази, пільг й ін.) для забезпечення надходжень у бюджет, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання». Л. А. Зазвонова й Ф. Ф. Фомін визначають податкову політику «у вигляді системи актів і заходів, проведених державою в області податків і спрямованих на реалізацію тих або інших завдань, що стоять перед суспільством». А. І. Крисоватий трактує податкову політику як «діяльність держави в сфері встановлення, правового регламентування й організації збору податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави». О. Д. Василик формулює поняття податкової політики держави як «сукупність дій держави в сфері побудови податкової системи й мобілізації податків у бюджет».

Таким чином, на основі наведених визначень можна затверджувати, що автори виділяють дві характерні риси податкової політики, які, властиво, визначають її роль у системі управління: забезпечення необхідних надходжень у бюджет і стимулювання економічного зростання. Інше визначається обраною моделлю економічного розвитку.

**Податкова (бюджетно-фіскальна) політика** - це система відносин, які складаються між платниками податків і державою, а також стратегія їхніх дій у різних умовах ведення господарства і різних економічних систем.

В залежності від організаційної структури управління виділяють податкову політику на макроекономічному (державну податкову політику) і мікроекономічному рівні (податкову політику суб'єктів оподаткування - юридичних і фізичних осіб). Кожен рівень має свої особливості, місію, мету, завдання і методи їхньої реалізації.

Податкова політика на макроекономічному рівні є системою відносин між державою й платниками, що формуються в результаті процесу сплати й подальшого розподілу податків і інших обов'язкових платежів. Основна мета державної податкової політики складається в організації наповнення дохідної частини бюджету держави для покриття витрат, пов'язаних з виконанням нею своїх функцій. При розробці і реалізації податкової політики на макроекономічному рівні необхідно враховувати всі основні функції податків. З урахуванням особливостей фінансової політики, а також структури й характеру джерел наповнення державного бюджету, податкову політику можна розглядати в широкому й вузькому розумінні.

У широкому розумінні сутність податкової політики складається у формуванні державного бюджету за рахунок різних джерел, які можна розділити на два блоки:

- податкові й неподаткові надходження (обов'язкові платежі) від юридичних і фізичних осіб;

- інші джерела, до яких відносяться внутрішні державні позички.

У вузькому розумінні під державною податковою політикою розуміють систему оподаткування, що складається з податків і їхніх елементів, механізму і строків сплати і ін.

Еволюція принципів і систем оподаткування відбувається перманентно. Побудова концепції податкової системи держави, орієнтованої на гранично припустиму величину податкового вилучення, вимагає, відповідно до методології науки про податки, знань фундаментальних принципів продуктивного (еластичного) оподаткування. Такі принципи названі ще Ф. Кене в XVII столітті, пізніше вони систематизовані А. Смітом і Н. И. Тургенєвим, а ще майже через сторіччя розвинені й доповнені А. Вагнером. У той час ці принципи (справедливість, рівнонапруженість, прозорість, економічна ефективність і ін.) одержали назву «золотих правил» оподаткування. На їхньому фундаменті сучасні вчені розробили систему принципів, відповідно до яких формуються й удосконалюються національні податкові системи різних держав. Вони націлюють всі елементи податкового середовища на максимально продуктивний результат, що може бути прийнятий обома сторонами податкового процесу: суб'єктами сфер «бізнес» й «бюджет» і служать орієнтиром для вдосконалення податкової практики.

Сучасна податкова наука й практика керуються двома групами принципів оподаткування:

- 1) організаційно-етичні, або класичні, «золоті правила» оподаткування;
- 2) економіко-функціональні (правові), відповідно до яких розвивається ведення податків в конкретному просторі і часі.

Виходячи із загальної фінансової політики держави, цілей і завдань податкової політики, можна визначити головні принципи її організації. До них відносяться:

1. **Забезпечення реалізації головних напрямків державної фінансової політики на основі ефективного здійснення державної податкової політики.**
2. **Стабільність нормативно-правового забезпечення, що регулює податкову систему держави і скорочення числа підзаконних актів, які не повинні суперечити актам законодавства.**

**3. Економічна зацікавленість.** У сплаті податків повинні бути зацікавлені як платники (юридичні та фізичні особи), так і держава, що повинна піклуватися про зростання добробуту населення, і виконанні в повному обсязі соціальних й інших функцій.

**4. Соціальна справедливість** рівною мірою щодо юридичних і фізичних осіб. Наприклад, ставки податків, тарифів або інших обов'язкових платежів повинні бути однакові для всіх платників.

**5. Рівнонапруженість податкового навантаження** щодо всіх платників податків і інших обов'язкових платежів. Дотримання цього принципу пов'язане з істотним зменшенням пільг.

**6. Принцип вигідності.** Сутність цього принципу складається в тім, що платник податку повинен одержати від суспільства таку частину благ або послуг, що, на його погляд, була б адекватна їхній вартості. Під загальними благами розуміють ті фінансовані за рахунок бюджету вигоди, які може одержати платник податків. Таким чином, податки можна розглядати як ціну послуг держави. Позитивно те, що розміри податків пов'язується з витратами бюджету. Цей принцип має місце при встановленні митних тарифів, державного збору, сплати в соціальні фонди (соціального страхування, обов'язкового пенсійного страхування й т.п.).

**7. Економічна ефективність.** Витрати, пов'язані з організацією податкової діяльності і збором податків, повинні бути значно меншими, ніж результати цієї роботи. У першу чергу це залежить від відношення платника податків до виконання своїх податкових зобов'язань, а також від ефективності планування і організації праці працівників податкових служб, їхньої мотивації, контролю, оцінки результативності і рівня технічного оснащення.

**8. Гнучкість.** Державна податкова політика повинна пристосовуватися до діючої економічної системи, відображати зміни, що відбуваються в країні. З іншого боку, це не повинне суперечити принципу стабільності нормативно-правової бази. Тому особливе значення при здійсненні цього принципу набуває визначення оптимуму при внесенні будь-яких змін в існуючу систему. Платник податку повинен бути впевнений, що діяльність, яку він веде або починає і вважає ефективною, не стане для нього збитковою згодом.

## **1.2. Еволюція податкової політики в системі державного управління економікою.**

Податок - одне з основних понять фінансової науки. Проблеми правильного розуміння його природи обумовлені тим, що податок - поняття не тільки економічне, але й правове, соціальне, філософське. Оподаткування як елемент економічного ладу суспільства властиво всім державним системам як ринкового, так і неринкового типу господарювання. Процес стягнення податків здійснюється державою і, більше того, є його функцією. Поняття «податок» тісно пов'язане з категорією «держава». Воно істотно залежить від рівня розвитку самої держави, стану його економіки (базису) і соціально-політичних відносин. Знайомства з податковою системою досить, щоб судити про те, на якому шаблі розвитку перебуває держава.

В останні десятиліття йде активне переосмислення ролі держави в економічному розвитку й виявленні тих тенденцій, які будуть визначати місце податкової політики в економічному житті суспільства.

Слід зазначити, що на всіх етапах розвитку суспільства держава активно втручалася в дії суб'єктів економічного життя й забезпечувало стабільність політичної влади. Це втручання в різні періоди істотно розрізнялося, що дозволяє говорити про етапи еволюції економічних функцій держави. Ці етапи необхідно розглядати з позицій діалектики економіки та політики і тієї ролі, яку відіграє держава як орган, що забезпечує баланс інтересів суспільства. Відповідно до цього розрізняють такі етапи зміни ролі держави в розвитку економіки:

- **інститут політичної влади.** Характерний для початкових періодів розвитку суспільства, коли формуються суспільний поділ праці, приватна власність і класи. Підтверджується тривалим досвідом більшості країн, що пройшли шлях формування ринкового господарства й реформування економіки;

- **держава як «нічний сторож».** Характерний для періоду із середини XVII до середини XIX ст. Роль держави обмежувалася виконанням функцій, пов'язаних із забезпеченням безпеки громадян, захистом прав власності, створенням необхідної правової бази для взаємовідносин господарюючих суб'єктів. Однак у цей період відбувалося активне становлення цивільного суспільства, що дозволило перейти до наступного етапу;

- **інститут макроекономічного регулювання.** Відрізняється розширенням економічних функцій держави (з кінця XIX в.) під впливом змін, які відбулися в матеріальному виробництві і суспільстві (посилення концентрації та централізації виробництва, ускладнення економічних зв'язків і загострення соціальних проблем). Має три періоди. **Перший** тривав з початку першої світової війни до Великої депресії (1933 р.). Він характерний ростом втручання держави в регулювання економічних процесів, обмеженням монополістичних тенденцій створенням державного сектора в економіці. **Другий період** тривав з 1933 р. до другої світової війни й характеризувався постійною і активною участю держави в управлінні ринковим господарством, антициклічним регулюванням економіки й бюджетно-податковим регулюванням макроекономічних пропорцій з використанням грошово-кредитної політики. **Третій період** почався після другої світової війни й тривав до середини 50-х рр. XX століття. Він характерний ще більш активною участю держави в стимулюванні економічного зростання, створенням економічної та соціальної інфраструктури;

- **«соціальна держава».** Державна політика на цьому етапі (середина 50-х - середина 70-х рр. XX століття) виходить із специфічних передумов притаманних ринку: економіка повинна бути змішаною, а не тільки приватнокапіталістичною; необхідна скоординована макроекономічна політика у зв'язку з нездатністю ринку до стабільних макроекономічних результатів; необхідно державне регулювання розподілу доходів;

- **«ефективна держава».** Сутність політики ефективною держави можна коротко охарактеризувати як заміну ролі держави - джерела економічного зростання роллю «каталізатора», партнера й помічника суспільства в організації його економічного розвитку. Відрізняється передачею господарюючим суб'єктам ряду функцій і обов'язків держави.

Теперішній час характеризується розвитком процесів, які свідчать про виникнення нового й надзвичайно важливого явища в економічному й цивільному житті суспільства. Це явище - **глобалізація**, нова форма або етап у розвитку сучасного світового господарства. Основа глобалізації - інтернаціоналізація виробництва та торгівлі, що виходить за національні рамки. Глобалізація супроводжується зростанням сфери фінансових ринків і набуття ними самостійного, незалежного від сфери виробництва значення; регіоналізацією економіки і виникненням широких замкнутих економічних просторів із спеціальними умовами для ведення бізнесу та життєдіяльності; появою нових суспільних інститутів; зміною культури, мистецтва, моралі, життєвих цінностей.

Всі наведені вище етапи характеризувалися відповідною податковою політикою, що відображає зміни й розвиток ролі держави в житті окремих країн і світового співтовариства.

Для забезпечення процесу постійного поступального економічного розвитку й успішного подолання кризових явищ уряд кожної країни використовує арсенал методів, наявних у системі державного впливу на економіку, відповідно до прийнятої теоретичної концепції регулювання економіки і обраною моделлю економічного розвитку.



**Державне регулювання економіки пов'язане з виконанням державою комплексу властивих їй економічних функцій, найважливішими з яких є:**

- **забезпечення законодавчої бази та суспільної атмосфери, яка сприяє ефективному функціонуванню економіки;**
- **забезпечення конкурентноздатності економіки і захист національного виробництва;**
- **забезпечення процесу соціально справедливого перерозподілу доходів і національного багатства;**
- **оптимізація структури національної економіки за допомогою перерозподілу ресурсів відповідно до цілей визначених у довгостроковій стратегії розвитку;**
- **згладжування впливу економічних циклів на національну економіку, стимулювання економічного зростання.**

*Всі перераховані вище функції держави в тій чи іншій мірі відображені в податковій політиці, яка реалізується владою за допомогою системи цілеспрямованих заходів в галузі податків та оподаткування.*

*Зміна політичних партій, які приходять до влади та мають різні погляди на оподаткування і державне втручання в управління економікою, може вплинути на хід економічного розвитку або шляхом надання приватному бізнесу більшої свободи, або за допомогою інтенсифікації державних інтервенцій. Навіть у найбільш ліберальній економіці США уряд відіграє важливу роль у встановленні законодавчих меж економічного життя, надає послуги з підтримки правопорядку, контролює рівень забруднення навколишнього середовища та регулює підприємницьку діяльність.*

*Методи державного регулювання умовно можна поділити на прямі і непрямі. Прямі ґрунтуються на владно-розпорядницьких, адміністративних відносинах, а непрямі, до яких відноситься і політика в сфері оподаткування, припускають створення економічної зацікавленості або незацікавленості в певних діях. Як правило, непрямі економічні методи державного регулювання більш вдало вписуються в існуючу реальність, і тому в рамках ринкової системи вони одержали найбільш широке розповсюдження.*

**Учені, що досліджували проблеми оподаткування й податкового регулювання в системі державного регулювання, давали податкам різні визначення. Але всі вони підкреслюють такі особливості:**

- **тісний зв'язок податків з державною владою, для якої вони є найважливішим джерелом доходів;**
- **примусовий, законодавчо встановлений характер платежів;**
- **вплив податків на економічні процеси.**

*Аналізуючи бюджети промислово розвинених країн, не можна не відзначити той факт, що в наш час на податки, які є найважливішим джерелом формування фінансових ресурсів держави, доводиться від 70 до 90% всіх бюджетних надходжень. Таким чином, світова практика довела, що головним джерелом мобілізації коштів у скарбницю є саме податки. Звичайно, держава може використати для покриття витрат державні позики, але їх необхідно повертати і виплачувати відсотки, що також вимагає додаткових податкових надходжень. Крім того, держава може вдаватися до випуску грошей в обіг, однак це може привести до інфляції і чревате важкими економічними наслідками. У результаті залишається головне джерело державних доходів - податки.*

**Податкова політика є однією з найбільш гострих проблем сучасної держави, а її розробка вимагає вирішення усе більше складних завдань. Одна з основних причин цього - інтеграція національних економік і всесвітня конкуренція за інвестиції. У таких умовах, при інших рівних умовах, деяке збільшення податкового тягаря в порівнянні з державами-конкурентами породжує втечу інвестицій, відповідне зменшення оподаткованої бази і кінцеве зниження обсягу коштів, які мобілізуються у бюджети різних рівнів. Отже, одним з факторів конкурентної**

*боротьби за перерозподіл інвестиційних потоків є державне регулювання економіки й продумана податкова політика як його складовий елемент.*

**Ця проблема стосується не тільки інвестицій, але й конкурентноздатності національних виробників, оскільки податки (як непрямі, так і прямі) є ціноутворюючим чинником. Це означає, що за інших рівних умов конкурентні переваги знаходить національне виробництво країни, податковий тягар у якій нижче, ніж у інших держав. Наприклад, передбачуване зниження податків у Німеччині в 2000 р. змусило в умовах інтеграції країн ЄС вживати адекватних заходів для підтримки конкурентноздатності національного виробництва урядів Франції й Іспанії. Можна говорити про те, що в умовах глобалізації світової економіки виникає ефект «податкового доміно». Це підтверджує раніше зроблений висновок, важливий для формування національної податкової політики: податкова політика будь-якої держави повинна будуватися у взаємозв'язку й під певним впливом податкових реформ, проведених країнами - великими економічними партнерами даної держави. Цей висновок має особливе значення, оскільки міжнародні організації іноді практикують застосування різних санкцій до товарів із країн, податкова система яких суперечить стандартам, прийнятим даними організаціями. Звідси очевидно, що орієнтація на нестандартну податкову систему приречена на невдачу навіть у тих випадках, коли вона представляється досить привабливою для досягнення поточних економічних і політичних цілей.**

*Варто враховувати й той факт, що сутність податкової політики кожної країни визначається різними факторами, такими, як загальнонаціональні цілі держави, співвідношення між різними формами власності, політичний лад. Концепцію побудови національної економіки і національну податкову політику розробляють державні органи влади і управління, тобто такі, що на даний момент перебувають у владі. Ступінь трансформації концептуальних основ і принципів оподаткування (глибину їхніх перекручувань і допущень) завжди визначають сформовані умови конкретного податкового середовища. У результаті в законодавчих нормах з'являються податкові концепції, які можуть як суперечити сутності об'єктивного, суспільно необхідного й демократичного по своїй природі явища «податок», так і відповідати їм.*

*Податкові системи більшості країн з розвиненим ринком формуються з розрахунком на потребу стимулювання компонентів реальної економіки, регулювання попиту та пропозиції. У даних умовах теоретично обумовлена регулююча й фіскальна здатність системи оподаткування трансформується на практиці в ефективний податковий механізм управління економікою (конвергенція функцій). Виходячи із цього оцінюється і нова роль оподаткування в сучасному економічному житті держав з розвиненими ринками.*

*Податки виступають необхідною ланкою економічних відносин, у силу цього у всіх економічних теоріях минулого розглядаються проблеми податкової політики, місця податків в економіці держави, варіанти побудови податкової системи. Для розуміння причин виникнення й розвитку сучасних податкових теорій необхідно позначити основні історичні віхи теоретичних досліджень в галузі податків.*

*Негативне відношення до податків у населення і вчених стародавнього світу та епохи феодалізму ґрунтувалося на об'єктивному економічному фундаменті. У класичному Древньому світі держава не мала оплачуваного апарата управління, поняття «податок» ще не існувало. Податки стягувалися з переможених народів й іноземців і сприймалися як вираження залежності. Крім війни, основним джерелом доходів, і державних у тому числі, була земля. Виробнича мотивація була орієнтована на споживання, держава не виконувала ні господарських, ні регулюючих функцій, але вже при феодалізмі мала потребу в стабільно оплачуваному апараті управління. Низький рівень розвитку товарно-грошових відносин не дозволяв порівнювати ефективність різних економічних процесів у вартісній формі. Ці фактори визначали сваволю в*

зборі податкових платежів (відкupu), безсистемність і відсутність правової регламентації (природно, несумісної з абсолютними монархіями), сваволю влади у витраті зібраних коштів і беззахисність всіх основних платників. Така податкова політика справедливо сприймалася й населенням, і вченими як форма узаконеного грабежу. Якщо згадати про податковий імунітет дворянства, духівництва і царських родин, то стає зрозумілим небажання влади забезпечити хоча б видимість податкової справедливості.

У міру просування буржуазних революцій у Старому й Новому Світі (17-19 ст.) економічний базис суспільства принципово змінюється, перемагає нова економічна формація, нова модель відтворення й державного управління, а відтак, формується нове відношення суспільства до податків. Відома фраза Б. Франкліна про те, що «платити податки й умерти повинен кожен», під час Великої Французької революції М. Робесп'єр пропонує як доказ громадянства Франції «лепту вдови» і т.д. В основі наведених виразів - чітке розуміння нової ролі податків. Нові буржуазні держави практично не мали ніякої власності, що приносить доходи. У той же час їм необхідно було створювати і утримувати досить громіздкий апарат управління. Новий правлячий клас - буржуазія - організовував виробництво вже не заради споживання, а заради максимізації прибутку і не мав ні бажання, ні можливості нескінченно ділитися з державою своїми доходами. Тому виникла потреба в регламентації державою податкових платежів і контролю над діями уряду з боку суспільства в особі його представників у парламенті.

Починаючи з А. Сміта, численні теоретики вже не заперечують податки як форму вилучення, а, навпаки, визнають її як одну із самих прийнятних для капіталістичної системи. І протягом майже 150 років (кінець XVIII - перша третина XX в.) проблеми податкової політики перебувають у центрі уваги найбільших вчених-економістів і податкознавців. У їхніх працях простежується підхід до економічної сутності податку як до природного регулятора, оскільки будь-яка величина податкового вилучення не могла бути нейтральною, вона послабляла або збільшувала відтворювальні функції приватних господарств. Тому так важливо було теоретично обґрунтувати обсяги і строки оподатковування, сфери вилучення (доходи, рента, споживання), підрахувати витрати, правильно вибрати об'єкти обкладання, оцінити їх і установити ставки податків, тобто сформулювати податкову політику.

До кінця першої половини XIX століття на основі праць відомих економістів Ж. Б. Сея, Т. Мальтуса, Н. Сеніора, Дж. Ст. Міля, А. Маршала, Ф. Еджуорта, А. Пігу та ін. була сформована класична модель макроекономічної рівноваги, відповідно до якої найкращою економічною політикою є політика невтручання держави, а нормою ринкової економіки - повна зайнятість. Її вираженням є закон Сея (французький економіст XIX в.), в основі якого проста ідея про те, що сам процес виробництва товарів створює доход, у точності рівний вартості вироблених товарів. Це значить, що виробництво будь-якого обсягу продукції автоматично забезпечує доход, необхідний для закупівлі всієї продукції на ринку. Пропозиція породжує свій власний попит. Учені - класики вважали, що такі важелі ринкового регулювання, як коливання ставки відсотка, з одного боку, і еластичність співвідношення цін і заробітної плати - з іншої, здатні підтримати повну зайнятість у капіталістичній економіці. Економісти-класики думали, що, діючи спільно, ці два механізми регулювання перетворюють повну зайнятість у неминучість. Вони стали сприймати капіталізм як саморегулюючу економіку. Капіталізм, на їхню думку, «здатний розвиватися сам по собі». Допомога держави вважалася зайвою, і більше того, шкідливою.

Однак податкова політика й податкова практика капіталізму вільної конкуренції не завжди базувалися на міркуваннях теоретиків. Урядам майже завжди необхідні були кошти в значно більших розмірах, чим ті, які вони могли одержати в населення, не обтяжуючи економіку. Зосередивши у своїх руках всю повноту юридичної влади, уряду

часто не могли встояти перед спокусою зміни податкової політики для збільшення доходів. Наслідком такого роду рішень часто ставало зниження темпів економічного зростання, зміна позицій у міжнародній ієрархії і серйозні соціальні конфлікти, аж до революцій.

Глобальні зміни у світовій економіці, пов'язані з науково-технічним прогресом, змусили вчених шукати принципово нові концепції податкової політики. Такою поворотною точкою прийнято вважати кризу світової капіталістичної системи 1930-х рр. і появу теорії Дж. Кейнса, що доповнювала «класиків» новими знаннями про економічний світ. Обґрунтування необхідності створення системи державного регулювання економіки не могло не внести серйозні корективи у відношенні такої істотної сторони економічної дійсності, як податкова політика. Уперше оподаткування розглядалося не тільки як надійний канал доставки коштів від населення в бюджетні фонди, але і як свідомо використовуваний регулятор норми споживання, нагромадження й формування оптимальної структури відтворення. Ці погляди знайшли своє відображення в розробці основ фіскальної політики як самим Дж. Кейнсом, так і його численними послідовниками (А. Лернером, Е. Хансеном та ін.).

**Кейнсіанська теорія зайнятості** різко відрізняється від класичного підходу. Основний висновок цієї теорії полягає в тому, що при капіталізмі не існує ніякого механізму, що гарантує повну зайнятість. Економіка може бути збалансованою, тобто може досягти рівноваги сукупного обсягу виробництва, але при значному рівні безробіття і при істотній інфляції. Повну зайнятість вважали скоріше випадковою, ніж закономірною. Капіталізм, на думку кейнсіанської теорії, не є саморегулюючою системою, здатною до нескінченного процвітання; не можна покладатися на те, що капіталізм «розвивається сам по собі». Більше того, не можна пов'язувати економічні коливання винятково із зовнішніми факторами, такими, як війни, посуха й інші аномалії. Навпаки, причини безробіття й інфляції криються у відсутності синхронності в прийнятті основних економічних рішень, зокрема рішень про заощадження й інвестиції.

Прихильники кейнсіанської теорії пропонували «тверду податкову політику», що передбачала «систему підвищеного оподаткування великих доходів, спадщини та пільгового обкладання низьких доходів, стимулюючи схильність до заощаджень». Дж. Кейнс вважав, що саме така політика відповідає одночасно двом основним вимогам: економічної доцільності та соціальної справедливості, тому що згладжує несправедливий розподіл багатства та доходів і одночасно сприяє росту капіталу. «Якщо податкова політика навмисно використовується як інструмент, за допомогою якого повинно бути досягнуто більш справедливий розподіл доходів, вона буде, звичайно, робити ще більш сильний вплив на збільшення схильності до споживання».

В історії економічних вчень етап з 1940 р. до першої половини 1970-х рр. прийнято називати «століттям кейнсіанства», оскільки даний напрямок відігравав домінуючу роль в академічних та урядових колах економічно розвинених капіталістичних країн. Але кейнсіанська теорія могла виникнути і зробити переворот тільки при певних історичних умовах. Зокрема, умовою, що становить вихідну посилку економічної моделі в теорії Дж. Кейнса, виступала депресивна ситуація у виробництві, коли наявні ресурси не використовувалися і існувала можливість для штучного збільшення сукупного попиту. На першому плані тоді стояла проблема зайнятості і недовантаження потужностей. Тому для основної моделі Дж. Кейнса характерна статичність, при якій всі економічні процеси розглядаються в рамках короткострокового періоду, а розміри виробництва не змінюються в часі.

Із середини 1970-х рр. інфляція, спровокована поряд з іншими причинами підвищеною увагою урядів до збільшення сукупного попиту через непродуктивні бюджетні витрати, стала постійним параметром макроекономічної динаміки. У міру стабілізації економіки кардинальним чином змінюються і завдання її розвитку - на передній план висуваються проблеми економічного зростання, економічна реальність вимагає нових

концепції макрорегулювання. Ці проблеми висунули альтернативну кейнсіанській макроекономічну концепцію, що одержала назву монетаристської.

Дослідження М. Фрідмена, лідера цієї школи, показали, що гроші грають набагато більше важливу роль у визначенні рівня економічної активності, чим припускали кейнсіанці. Монетаристи є прихильниками вільного ринку, що, на їхню думку, здатний сам забезпечити макроекономічну стабільність.

Монетаристський підхід полягає в тому, що ринки в достатній мірі конкурентні і що система ринкової конкуренції забезпечує високий рівень макроекономічної стабільності. Коріння ідей монетаризму ідуть у класичну економічну теорію, відповідно до якої ринкова система, якщо вона не піддається державному втручання у функціонування економіки, здатна забезпечити економічну стабільність. Проблема, з погляду монетаристів, криється в тім, що закон про мінімальну ставку заробітної плати, законодавча діяльність в інтересах профспілок, підтримка цін на сільськогосподарську продукцію, законодавство про монополії в інтересах бізнесу й інші заходи держави заохочують і підсилюють негнучкість у плані зниження цін і заробітної плати. Як уже було сказано, система вільного ринку здатна забезпечити значну макроекономічну стабільність, але державне втручання, всупереч своїм благим намірам, підриває цю здатність. Крім того, монетаристи вважають, що держава своїми незграбними й непродуманими спробами стабілізувати економіку за допомогою дискретної фіскальної і кредитно-грошової політики сприяє нестабільності системи і підсилює циклічні коливання.

З огляду на сказане, не дивно, що монетаристи є прихильниками вільного ринку.

Монетаризм, як витікає з його назви, робить акцент на гроші. Основним рівнянням монетаризму є рівняння обміну  $MV=PQ$ , де  $M$  - пропозиція грошей;  $V$  - швидкість обігу грошей у кругообігу доходів;  $P$  - рівень цін або, точніше, середня ціна, по якій продається кожна одиниця фізичного обсягу виробництва;  $Q$  - фізичний обсяг вироблених товарів і послуг. Монетаристи переконані, що кредитно-грошова політика визначає рівень економічної активності в набагато більшій мірі, чим вважають кейнсіанці, і що зміни грошової пропозиції впливають на всі компоненти сукупного попиту. Крім того, з погляду монетаристів, зміна сукупного попиту впливає на номінальний ЧВП у тривалій перспективі переважно через зміну рівня цін, а не через зміну реального рівня виробництва.

У відповідності із своїми поглядами кейнсіанці і монетаристи відводять фіскальній політиці різну по значимості роль у стабілізації економіки. Хоча кейнсіанці визнають важливість кредитно-грошової політики, вони вважають, що фіскальна політика набагато могутніший й надійний стабілізаційний засіб, оскільки, на їхню думку, вплив зміни системи оподаткування на споживання і інвестиції надійно та передбачувано. Монетаристи ж відкидають фіскальну політику як засіб перерозподілу ресурсів і стабілізації.

Період 1970-х р. став часом «другої кризи економічної теорії» Заходу ХХ ст., під яким насамперед мають на увазі кризу кейнсіанства як генеральної концепції державного впливу на економіку через сукупний попит і пріоритет податково-бюджетної політики з акцентом на політику дефіцитного фінансування. Висуваються вимоги збалансованості бюджету шляхом різкого скорочення соціальних програм, частки ВВП, що перерозподіляє через бюджет, помірних податків. На цій хвилі, зусиллями головним чином економістів США, формується теорія економіки пропозиції.

Її прихильники, так звані «сеплайсайдери», представляють неокласичну економічну теорію на базі ідейної спадщини Ф. фон Хайєка, теорії граничної ефективності факторів виробництва і сучасного монетаризму. Прихильники економіки пропозиції виступають за самостійну, незалежну від грошової, податково-бюджетну політику, тому що твердо впевнені в високій ефективності податкового регулювання економіки. Автори цієї концепції відстоюють тезу про необхідність переходу до

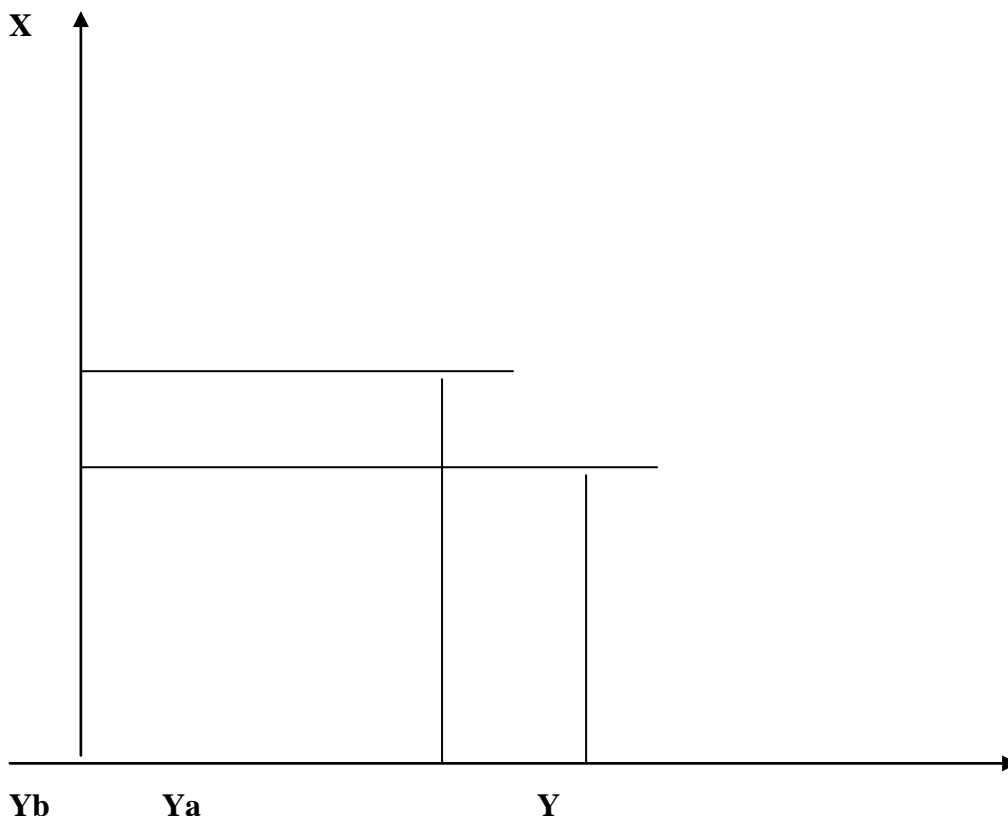
**довгострокового державного регулювання пропозиції факторів виробництва. 1970-1980-і роки відзначені посиленням впливу сеплайсайдерів як на розвиток світової економічної думки, так і на принципи формування економічної, у тому числі і податкової, політики ряду провідних західних країн.**

*Після кейнсіанських «провалів» її прихильники зуміли досить переконливо відповісти на поставлені господарською практикою питання і запропонувати конструктивні варіанти рішення багатьох проблем західної економіки 1970-х р. На їхню думку, такі форми державного втручання в економіку, як кейнсіанське антициклічне регулювання, бюджетний перерозподіл доходів, придушення інфляції і т.д. визнаються шкідливими. Головним фактором росту безробіття вважається система державного соціального забезпечення. Крім того, державні витрати на соціальні цілі змінюють співвідношення між витратною і ошадною частинами грошових доходів, тому що в результаті розрахунку на фінансову допомогу держави в пенсійний період, збільшується частка поточного споживання. У результаті відбувається зниження частки заощаджень у сукупному доході, зменшуються обсяги кредитних ресурсів і джерел нагромадження, що у свою чергу викликає сповільнення економічного росту.*

**На відміну від монетаристів прихильники теорії пропозиції вважають головними причинами непередбаченої інфляції високі податкові ставки і повністю відкидають бюджетний дефіцит. Їм удалося розібратися в механізмі його негативного впливу на розширене відтворення, особливо при такому методі покриття, як боргові зобов'язання. У цьому випадку держава, намагаючись не допустити прискорення інфляції, змушена розміщати на фінансових ринках основну масу своїх цінних паперів і перетворюється в конкурента приватних фірм, вилучаючи в приватного сектора кредитні ресурси. Останні перенаправляються в сферу державного споживання, де використовуються, головним чином, непродуктивно. Прихильники цієї теорії радять державі повністю «перекрити» бюджетний канал непередбаченої інфляції і змінювати пропозицію грошей іншими шляхами, уникаючи дефіциту бюджету. Центральне місце в концепції належить проблемі заощаджень, недостатність яких обумовлена недосконалістю податкової системи, зменшенням реальних доходів, що залишаються після оподаткування, коли починає діяти механізм скорочення особистих заощаджень. Якщо ж поряд з непомірно високим оподаткуванням прибутку має місце інфляція, то ймовірність зниження дивідендів істотно зростає, що спонукує акціонерів утриматися від інвестицій. У цьому жє напрямку діє й додатковий інфляційний податок, який дорівнює звичайному податку, помноженому на темп інфляції.**

*Нові концепції безробіття, інфляції і економічної динаміки утворюють теоретичний фундамент, на якому ґрунтується неоконсервативний проект реформи державного регулювання економіки. У якості основного її напрямку розглядається радикальна реформа системи оподаткування убік значного зменшення граничних податкових ставок. Передбачається, що це зниження повинне бути диференційованим пропорційно його граничній ефективності. Пропонується більшою мірою скоротити ті види податків, які дають максимально граничну віддачу з погляду росту нагромадження капіталу й зайнятості. У першу чергу це відноситься до податків на доходи від капіталовкладень. Істотна роль приділялася також реформі оподаткування осіб з високими доходами, тому що їх відрізняє більша схильність до заощаджень.*

*У зниженні податкових ставок неоконсерватори бачать магістральний шлях до рішення багатьох проблем сучасної економіки. Довгостроковим наслідком зниження податкових ставок повинен стати не ріст бюджетного дефіциту, а його скорочення. Ці закономірності були математично досліджені, і результат відомий у світовій економічній науці як ефект А. Лаффера.*



**Yb Ya Y**  
Рис. 1.Крива Лаффера

- X - рівень податкових ставок;
- Xa - оптимальний розмір податкових ставок;
- Y - середньорічний обсяг державних доходів у результаті оподаткування;
- Ya - максимальна величина середньорічного обсягу державних доходів;
- Xb - реально існуючі податкові ставки;
- Yb - податкові надходження в державний бюджет.

*Крива відображає взаємозв'язок між величиною ставки податків та обсягом надходження їх у державний бюджет. При підвищенні ставки доходи держави за рахунок податків спочатку збільшуються, але тільки до певної межі (до точки Ya), після чого підвищення податкової ставки зменшує податкові надходження до точки Yb.*

*Високі податки знижують стимули виробництва і зменшують податкові доходи держави. Разом з тим крива не дає точної відповіді, при якій ставці податків їхні надходження максимальні, тому що вона різна для різних країн і залежить від багатьох факторів: розміру і структури державного сектора, податкової політики й т.д.*

*В 1980-і р. ряд принципів теорії пропозиції був покладений в основу економічної політики урядів США, Великобританії і деяких інших економічно розвинених країн. Не всі практичні результати її застосування довели безперечну і однозначну ефективність, але багато положень одержали своє підтвердження. Саме головне - неоконсерватори показали, по-перше, необхідність перебудови системи державного регулювання, по-друге, визначили головний напрям цих змін - мобілізацію творчого потенціалу ринку для максимального використання його можливостей.*

**Сучасна західна економічна думка представлена декількома великими школами, кожна з яких має ряд напрямків. Деякі з них базуються безпосередньо на основних постулатах кейнсіанства, інші їм суперечать. Але при всій протилежності поглядів практично всі представники сучасних наукових шкіл визнають, що розвинені держави функціонують в умовах змішаної економіки, що вимагає державного регулювання.**

**В останнє двадцятиліття формується й розвивається відносно нова наука - економіка суспільного сектора,** що представляє дещо іншу систему поглядів на роль держави і теорію державних фінансів. Суспільний сектор являє собою сукупність всіх ресурсів економіки, що перебувають у розпорядженні держави. Під державними ресурсами мається на увазі вся власність і всі грошові (в основному бюджетні) фонди. Але тому що будь-які дії держави в умовах ринку опосередковуються фінансовими інститутами, то, не применшуючи ролі державної власності, найбільш універсальним інструментом впливу визнається бюджет. Тому в центрі уваги економіки суспільного сектора перебувають у першу чергу державні фінанси.

**Особливість цієї системи поглядів полягає в тому, що вона розглядає державу навіть не як регулююча структура, а в загальному ряді суб'єктів економічної діяльності, які повинні поставляти суспільству конкретні економічні блага з необхідною ефективністю. Економіка суспільного сектора покликана також пояснити, як держава знаходить засоби для досягнення цих цілей, як витрачаються отримані ресурси, визначити раціональні принципи його діяльності. Однак, розміщуючи державу в загальний ряд учасників економічної діяльності, враховується її принципова відмінність від інших суб'єктів ринкового господарства, що укладають свої угоди добровільно, - держава і його органи завжди мають право примуса в рамках і на основі законів.**

*В основі всіх колишніх поглядів на роль держави і систему її грошових фондів лежала необхідність доцільного перерозподілу доходів, ресурсів і майна відповідно до принципів соціальної справедливості. Але природа перерозподільних процесів така, що дуже часто їхнім результатом стає конфлікт інтересів, тому що поліпшення стану однієї групи індивідів відбувається за рахунок погіршення іншої. Відповідно до нової системи поглядів реальне поліпшення умов існування можливо лише тоді, коли той або інший захід підвищує добробут всіх або ж коли добробут одних поліпшується, а інших - не змінюється (Парето-оптимум). Оптимальність по Парето - теоретичний образ прагматично-правового підприємництва: живи і давай жити іншим.*

*На думку багатьох економістів, сучасний вільний ринок у будь-якій державі внаслідок обмеженої (а тому і недосконалої) конкуренції, зовнішнього впливу й неповноти інформації обов'язково має серйозні вади («провали ринку», «помилки ринку»), тобто попадає в ситуації, коли вільна дія ринкових факторів не забезпечує Парето-оптимального використання ресурсів. У цих зонах повинен функціонувати суспільний сектор (бажано на принципах Парето-оптимізації).*

**Оскільки відмітною рисою держави є законне право примусу, має сенс використання потенціалу суспільного сектора в тих випадках, коли витрати і негативні наслідки примусу як мінімум урівноважуються його позитивними наслідками, тобто втрати для кожного індивіда окремо, а не тільки для суспільства в цілому повинні бути збалансовані придбаннями. Насамперед, держава покликана забезпечити економічно ефективне задоволення потреб своїх громадян у суспільних благах у таких галузях, як освіта, охорона здоров'я, культура, транспорт і зв'язок, енергетика, комунальне господарство (на рівні соціальної достатності, а не мінімального споживання). Виконання цих функцій на відповідному рівні в основному і визначає масштаби суспільного сектора в кожній державі на певному тимчасовому відрізку.**

**Якими б принципами не керувалася держава у своєму відношенні до формування грошових фондів, з яких фінансується виробництво суспільних благ (перерозподіл або «парето»), перед урядом завжди буде стояти проблема вибору між справедливістю в розподілі і ефективністю у виробництві. Наприклад, згідно з «класичним», і «кейнсіанським» поняттям податкової справедливості, податкова політика повинна передбачати високі податки для «багатих» і низькі для «бідних», тому що тільки таким чином, на їхню думку, може бути створене фінансове джерело майбутньої соціальної підтримки. У свою чергу представники «економіки пропозиції»,**



навпаки, вважають регресивні податкові ставки найбільш кращими для обкладання саме великих капіталів, єдино здатних забезпечувати економічний ріст. Обидва цих економічних напрямків, як відомо, аргументовані на високому науковому рівні. Однак єдина і абсолютна «податкова правда» нездійсненна, і «кожен соціум повинен шукати свій оптимум» відповідно до економічного базису і національного менталітету відносно принципів суспільної справедливості.

Пошук такого оптимуму - технічно дуже складна і не завжди здійсненне завдання, тому що, з одного боку, є високі об'єктивні потреби в державному фінансуванні, а з іншого боку - обмеженість реальних джерел доходів. Навіть у високорозвинених країнах пошук ведеться в надії хоча б часткового вирішення даного протиріччя.

**У теорії економіки суспільного сектора в її розумінні ролі і призначення держави, відповідно серйозно скореговані погляди на роль конкретних фінансових інститутів. У цьому зв'язку, наприклад, податки розглядаються не як спосіб мобілізації коштів на утримання якихось неекономічних структур, а скоріше, як форму, яку отримують витрати на виробництво різноманітних суспільних благ, які поставляє держава своїм громадянам. Передбачається, що держава і її органи, подібно іншим виробникам товарів і послуг, повинні одержувати ресурси лише остільки, оскільки їм вдається продемонструвати споживачам (платникам податків) свою здатність задовольняти їхні запити краще потенційних конкурентів.**

**Крім того, за споживачами залишається безперечне право домагатися мінімізації своїх витрат (податків), тобто наявна вимога зворотності податків як у масштабах суспільства, так і для кожного платника податків. І єдиним змістом і виправданням податків у демократичному суспільстві вважаються максимальне задоволення попиту платників податків на суспільні блага і визнання його громадянами принципів перерозподілу доходів. Виділяють два основних принципи диференціації податків: принцип одержуваних вигід і принцип платоспроможності. Першому відповідають розходження у величині податкового тягара відповідно до розходжень у корисності дій держави для різних платників податків. Другий принцип припускає співрозмірність оподатковування, але не суб'єктивної даності, а об'єктивної здатності окремих платників нести податковий тягар.**

Але, який би конкретний принцип не був покладений в основу відносної рівності податкових зобов'язань, «демократичне» оподатковування передбачає, по-перше, рівність по горизонталі й, по-друге, рівність по вертикалі. Перше - це безпосередня рівність зобов'язань для всіх осіб, що перебувають в однаковому стані з погляду прийнятих принципів; друге - відповідність диференціації податкових зобов'язань різниці у їхньому стані. Обидва принципи по суті виражають ідею заборони на дискримінацію в оподатковуванні.

Після вибору принципів оподатковування в цілому й розрахунку необхідної суми варто сформулювати загальну структуру системи, тобто вибрати конкретні види податків і розрахувати їх ставки. Такі розрахунки здійснюються на базі аналізу впливу податків на ринкову поведінку виробників і споживачів, що дозволяє визначити спотворюючий вплив податків і, правильно підбираючи їхні характеристики, домагатися відносного зменшення небажаних змін (під спотворенням звичайно мається на увазі їх вплив на ефективність).

Прихильники теорії економіки суспільного сектора велику увагу приділяють забезпеченню можливості суспільного контролю за формуванням і результатами дії податкової системи, аналізують різні варіанти як переміщення податків, так і економічні результати надлишкового податкового тягара. Останні являють собою грошовий еквівалент втрат корисності, які викликаються ефектом заміщення, обумовленим оподатковуванням. Ефект заміщення виражає деформуючий вплив податку, негативним результатом якого є спотворення співвідношення цін, на основі яких здійснюється перерозподіл ресурсів.

**У наш час у зв'язку з активно протікаючими процесами глобалізації світової економіки увага до питань теорії й практики оподаткування неухильно зростає, виникає настійна потреба в нових розробках.**

*Вищевикладене дозволяє сформулювати такі висновки:*

- у міру зростання ролі податкових відносин в XVII в. у Європі виникають перші наукові податкові теорії і концепції податкової політики;
- протягом майже трьох століть наука про податки активно розвивається в рамках науки про державні фінанси;
- предметом дослідження науки про податки і податкової політики в період «класичного» капіталізму є сутність податку як нової економічної (фінансової) категорії, правила його стягнення, методика вибору об'єктів, визначення ваги податкового тягара, розрахунок економічних наслідків і т.д.;
- оподаткування як об'єктивний економічний процес не може розглядатися ізольовано від ролі держави в економіці в цілому і загальних завдань фінансової і податкової політики зокрема, що обумовлює особливу увагу до проблем прагматичного використання фінансових (податкових) важелів у системі державного регулювання;
- друга «революція» в історії економічної думки Заходу в середині 1970-х р. вносить істотні корективи в погляди на значимість фіскальної політики, з'являється теорія «економіки пропозиції», у якій провідна роль приділяється оподаткуванню;
- у рамках теорії економіки суспільного сектора розглядаються питання, пов'язані з новими поглядами на податкову політику і оподаткування (посилення акценту на зворотність податків).

*У сучасних умовах оподаткування крім того, що воно являє собою головний фіскальний канал, перетворюється в наймогутніший регулятор фінансових і грошових потоків як у рамках національної економіки, так і у системі руху міжнародного капіталу. Остання обставина і визначає постійний інтерес представників економічних наук саме до цієї сфери фінансових відносин. Зміни теоретичних підходів до податкової політики, природно, не залишаються в рамках тільки самої теорії. Вони активно і безпосередньо впливають і на розвиток податкових систем практично всіх розвинених країн.*

## **2. МЕТА І ЗАВДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

***Податкова політика держави відображає тип, ступінь і ціль державного втручання в економіку й змінюється залежно від ситуації в ній. Як ми вже відзначали, вона являє собою систему заходів держави в області податків й є складовою частиною фінансової політики. Зміст і мета податкової політики обумовлені соціально-економічним ладом суспільства, соціальними групами, що знаходяться у владі, стратегічними цілями, що визначають розвиток національної економіки, і міжнародними зобов'язаннями в сфері державних фінансів.***

*Завдання податкової політики зводяться до забезпечення держави фінансовими ресурсами, створенню умов для регулювання господарства країни в цілому, згладжуванню виникаючих в процесі реалізації ринкових відносин нерівностей в рівнях доходів населення. **Всю сукупність завдань податкової політики можна умовно розділити на три основні групи: фіскальну (відповідну складову податкової політики прийнято називати *фіскальною політикою*), регулюючу (економічну) і контролюючу.***

*Одне з основних завдань державної податкової політики на сучасному етапі - створення сприятливих умов для активної фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки й стимулювання економічного росту за допомогою досягнення оптимального сполучення особистих і суспільних інтересів, тобто оптимального співвідношення між коштами, що залишаються в розпорядженні платника податків, і коштами, що перерозподіляють через податковий і бюджетний механізми.*

**Умовно виділяють три можливих типи податкової політики:**

**Перший тип - високий рівень оподаткування**, тобто політика, що характеризується максимальним збільшенням податкового тягаря. При виборі цього шляху неминуче виникнення ситуації, коли підвищення рівня оподаткування не супроводжується приростом надходжень у бюджети різних рівнів.

**Другий тип - низький податковий тягар**, коли держава максимально враховує не тільки власні фіскальні інтереси, але й інтереси платника податків. Така політика сприяє якнайшвидшому розвитку економіки, особливо її реального сектора, оскільки забезпечує найбільш сприятливий податковий та інвестиційний клімат (рівень оподаткування нижче, ніж в інших країнах, приводить до широкого припливу іноземних інвестицій, у тому числі експортно орієнтованих, і відповідно зростає рівень конкурентноздатності національної економіки). Податковий тягар на суб'єкти підприємництва істотно знижено, але державні соціальні програми значно урізані, тому що бюджетні доходи скорочуються.

**Третій тип - податкова політика з істотним рівнем оподаткування** як для юридичних, так і для фізичних осіб, що компенсується для громадян країни високим рівнем соціального захисту, існуванням великої кількості державних соціальних гарантій і програм.

Для податкової політики країн, які мають довгострокову концепцію побудови національної економіки, характерні такі риси:

- визначення проблем, що встають перед економікою країни; ранжирування цілей по ступеню їхньої важливості і концентрація зусиль на досягненні найбільш важливих з них;
- проведення аналітичної роботи і вивчення закордонного досвіду податкових реформ, чітке уявлення про економічні результати, вигоди й втрати при здійсненні кожної із програм реформування; оцінка ефективності реалізації подібних програм в минулому;
- аналіз наявних у розпорядженні інструментів;
- аналіз вихідних умов;
- корегування політики з урахуванням національної специфіки й специфіки моменту часу.

На практиці податкова політика здійснюється через податковий механізм, що представляє собою сукупність організаційно-правових форм і методів управління оподаткуванням. Держава надає цьому механізму юридичну форму за допомогою податкового законодавства.

Для підтримки високої ефективності державної податкової політики необхідно підтримувати певні пропорції між прямими й непрямими податками з урахуванням специфіки конкретної країни.

До проблеми орієнтування податкової системи країни на прямі або непрямі податки існують два підходи. В основі першого підходу лежить положення про те, що ті фізичні і юридичні особи, які мають більш високі доходи, повинні платити і більш високі податки (*принцип платоспроможності*).

Другий підхід базується на тому, що більш високі податки повинен платити той, хто одержує більшу вигоду від надаваних суспільством послуг, що розглядається як *реалізація принципу справедливості*, оскільки саме ці категорії населення й повинні оплатити послуги, надавані суспільством за рахунок бюджетних коштів. Основний недолік обох концепцій складається в тім, що точно визначити суму тих благ, які окремі платники податків одержують від існування армії, органів охорони правопорядку й т.п., не представляється можливим.

Для досягнення цілей, що стоять перед податковою політикою, усунення виникаючих диспропорцій функціонування податкового механізму, держава використовує різні *інструменти* і, зокрема, такі, як конкретні види податків й їхні елементи, об'єкти, суб'єкти, пільги, строки сплати, ставки, санкції.

При розробці податкової політики необхідно враховувати думку всіх сторін податкових відносин. З одного боку, це прагнення суб'єктів економіки до мінімізації податків, а з іншого боку - інтереси держави, що виходить із необхідності повної реалізації своїх функцій. Для продуманої податкової політики одним з найважливіших моментів є правильне визначення оптимального розміру податкового тягаря. Для цього необхідна аналітична робота з досягнення компромісу між державою й платниками податків. Звідси векторами макроекономічної ефективності податкової політики є:

- **можливість податкової політики збільшити джерела доходів.** Збільшення суми надходжень може відбуватися за рахунок *автоматичних* або *дискреційних* змін. До *автоматичних* відносять збільшення сум надходжень, викликані розширенням податкової бази. Дискреційний ріст надходжень є результатом змін у податковій системі, таких, як перегляд податкових ставок, введення нових податків і т.д.;

- **здатність податкової політики визначати обґрунтовану податкову базу.** Широка податкова база дає можливість забезпечити податкові надходження при відносно низьких податкових ставках. При значному звуженні податкової бази необхідні більш високі ставки, щоб забезпечити відповідні податкові надходження. У результаті зростає можливість ухиляння від податків;

- **спрямованість податкової політики на мінімізацію витрат на її результативність.** Для того щоб не було затримок по сплаті податків, необхідні штрафні санкції при заборгованостях, а механізм адміністрування не повинен бути витратним;

- **нейтральність податкової політики щодо стимулів.** Податкова система повинна забезпечувати фінансування державної діяльності при мінімальних витратах платників, а також при мінімальних порушеннях характеру виробництва.

### **3. КРИТЕРІЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

**Критерії макроекономічної ефективності податкової політики наступні:**

**а) можливість податкової політики збільшити джерела доходів.**

*Податкові надходження класифікуються по категоріях залежно від бази, з якої стягується податок, або від виду діяльності, що породжує податкові зобов'язання.*

**Збільшення суми надходжень є результатом автоматичних або дискреційних змін.**

**До автоматичних відносять підвищення сум надходжень, викликаних розширенням податкової бази.**

**Дискреційний ріст надходжень є результатом змін у податковій системі, таких як перегляд податкових ставок, введення нового податку, поліпшення системи збору податків, тобто змін у самій податковій політиці.**

*Система, що забезпечує податкові надходження при обмеженому числі податків і ставок, може значно знизити адміністративні витрати й витрати на забезпечення дотримання законодавства. Обмеження числа податків може полегшити оцінку впливу змін у податковій політиці й уникнути враження про надмірність оподатковування;*

**б) здатність податкової політики визначати прийнятну податкову базу.**

*Широка податкова база дає можливість забезпечити податкові надходження при відносно низьких податкових ставках. При значному звуженні податкової бази необхідні набагато більше високі ставки для того, щоб забезпечити задані податкові надходження. У результаті цього зростає ймовірність ухиляння від сплати податків.*

*Більша частина країн - членів ОЕСР розширила податкову базу, хоча подекуди відбувалися й зворотні процеси (введення нових відрахувань і підвищення неоподаткованого мінімуму). Розширення податкової бази здійснюється шляхом включення нових форм доходу в оподатковуваний дохід (звичайно, доходів по акціях та облігаціям і доходів від приросту капіталу). У цей час у більшості країн пенсії й допомога з тимчасової непрацездатності обкладають прибутковим податком, допомоги з безробіття включають в оподатковуваний дохід.*

*В останні роки намітилася тенденція в ряді країн - членів ОЕСР (Австралія, Нідерланди, Норвегія, Фінляндія) до виведення внесків працівників на соціальне страхування з податкової бази. Це пояснюється тим, що платежі по соціальному страхуванню прирівнюються до податку і, тим самим, проявляється прагнення уникнути подвійного оподаткування.*

*Ще одним способом розширення податкової бази стало введення альтернативного податку (як частки валового доходу в Канаді й США) або додаткового податку (на валовий дохід або близьку до нього величину в Данії й Норвегії). Ці податки застосовуються тільки стосовно найбільш високоприбуткових груп населення для того, щоб уникнути приховування ними частини доходів;*

**в) спрямованість політики податків на мінімізацію затримок їхньої сплати.**

*При значній інфляції реальна цінність податкових надходжень може значно знизитися у випадку тривалих затримок у сплаті податків. Для того щоб не мали місця затримки, викликані заборгованістю по платежах, необхідно застосовувати великі штрафи. Затримки в сплаті податків з капіталу є більше ймовірними, чим затримки в сплаті податків на доходи у вигляді заробітної плати, внаслідок чого можуть виникнути проблеми, пов'язані зі справедливістю оподаткування;*

**г) нейтральність податкової політики відносно стимулів.**

*Податкова система повинна забезпечувати фінансування державної діяльності при мінімальних витратах і при мінімальних порушеннях характеру виробництва, а також характеру одержання й використання доходів.*

*До економічної діяльності, що є найбільш прибутковою до сплати податків, не слід губити інтерес і після їхньої сплати.*

#### **4. ПОДАТКИ І БЮДЖЕТНА СИСТЕМА ДЕРЖАВИ**

**У будь-якій країні існує необхідність виконання суспільних завдань. У виконанні цих завдань бере участь держава. Держава вирішує ці завдання за допомогою бюджетних ресурсів.**

*У розпорядженні будь-якої держави для задоволення суспільних потреб повинні бути ресурси, у першу чергу фінансові. Вирішенню суспільних завдань і потреб сприяє функціонування фінансового господарства держави.*

*Повне й розгорнуте визначення фінансового господарства держави було дано відомим дослідником в області фінансів А. І. Буковецьким. Відповідно до цього визначення: «сукупність матеріальних ресурсів, якими володіє публічно-правовий союз (держава) для задоволення колективних потреб своїх співчленів, є його фінансовим господарством».*

*Для функціонування фінансового господарства держави:*

*1. Необхідно проводити збір доходів.*

*2. Витратити зібрані кошти.*

**Одержувані державою доходи, як правило, обмежені, а ріст суспільних потреб збільшує витрати. У зв'язку із цим виникає необхідність систематизації, обліку й контролю доходів і витрат держави, тобто виникає необхідність застосування законодавчо затвердженого фінансового плану держави. Таким фінансовим планом є державний бюджет.**

*На основі сказаного може бути дане визначення державного бюджету: державний бюджет — це законодавчо затверджений фінансовий план держави на певний період часу, розроблений з метою систематизації, обліку й контролю державних доходів і витрат.*

*Бюджет є основою фінансового господарства держави. Крім бюджету в Україні важливими елементами фінансового господарства держави є державні позабюджетні фонди: Пенсійний фонд, Фонд зайнятості населення, Фонди обов'язкового медичного страхування, Фонд соціального страхування.*

Звернувшись до історії фінансів можна побачити, що бюджет не є інститутом, характерним для держави на всіх стадіях його розвитку. Довгий час держава не мала бюджету взагалі. Проте, у всіх державах, у тому числі й в Україні й у всіх європейських державах, збиралися доходи й фінансувалися витрати, тобто система доходів і витрат, заснована на певних юридичних нормах, у кожному разі існувала. Отже, бюджет з'являється не тоді, коли держава одержує доходи і з їхньою допомогою фінансує витрати, а коли держава встановлює і законодавчо затверджує кошторис доходів і витрат на певний період, тобто вводить плановий і законодавчий початок у свою фінансову діяльність.

### **Вимоги до бюджету**

**По-перше, універсальність бюджету.** Тобто бюджет повинен відображати стан державного фінансового господарства, у бюджет повинні входити всі доходи й витрати держави, без вилучень й обмежень, без зсуву й зменшення однієї суми за рахунок іншої. На жаль, у реальній фінансовій практиці доходи й витрати держави не завжди повністю включалися й включаються в бюджет.

Як приклад тут можна привести різні державні позабюджетні фонди: Державний фонд зайнятості населення, Фонди обов'язкового медичного страхування, Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування й відомчі позабюджетні фонди. Серед експертів Міністерства фінансів України існує точка зору про доцільність включення дохідних і видаткових статей названих фондів у дохідну й видаткову частини Державного бюджету. Це думка багато в чому обумовлено тим, що хоча ці фонди по своїй суті є державними, достатній державний контроль над їхніми фінансовими потоками найчастіше відсутній.

**По-друге, публічність.** Ця вимога припускає, що бюджет повинен бути складений таким чином, щоб кожен громадянин конкретної країни міг ясно розуміти його мову, цифри, логіку побудови, обґрунтованість податкових вилучень і фінансування витрат.

Ще на початку ХХ століття італійський економіст Ф. Нітті публічність бюджету назвав правдивістю і гласністю: «У бюджеті повинні бути зазначені всі доходи й витрати без усяких приховувань або таємничих визначень».

Можна помітити, що відсутність публічності й прозорості є одними з актуальних проблем сьогодення бюджетного процесу в Україні. Саме відсутність у платників податків ясної й чіткої інформації про рішення державою суспільно значимих завдань за рахунок бюджетних коштів веде до таких негативних для країни явищ, як ухилення від сплати податків, прагнення до переведення капіталів за кордон, недовіру до державних фінансово-економічних ініціатив.

Цікава думка про публічність бюджету російського міністра фінансів початку ХХ століття С. Ю. Вітте. Відомий фінансист і державний діяч писав, що «вимога гласності бюджету впливає з поняття бюджету як фінансового закону, обов'язкового для виконання. Крім того, тільки шляхом гласного ведення фінансового господарства, з дотриманням повної ясності й точності в бюджетній справі, держава може розраховувати на зміцнення свого кредиту, заснованого цілком на довірі до державних фінансів країни».

У дореволюційній Росії щорічно 1 або 2 січня у всіх великих газетах публікувалася доповідь міністра фінансів «Про державний розпис доходів і витрат» і «Загальний державний розпис доходів і витрат». У цих документах докладно було зазначено, які доходи й у якій кількості надходять у державний бюджет, на які цілі й у якому обсязі ці кошти витрачаються.

**По-третє, спеціалізація.** Тобто бюджет повинен бути розписаний по категоріях, главах, параграфах і статтях. Коли орган законодавчої влади (Верховна Рада) затверджує такий бюджет, виконавча влада (Уряд) уже не повинна переводити суми з одного параграфа кошторису в іншій, з одного призначення на інше.

*Отже, державний бюджет тісно пов'язаний з питаннями економіки, фінансів, політики і права. Подібна багатогранність бюджету багато в чому пояснює труднощі ефективного формування доходів і раціонального фінансування витрат бюджету.*

*Такі фактори як реформування економіки й перехід до ринкового укладу багато в чому обумовили факт зниження частини ВВП, що перерозподіляє через бюджетну систему.*

*Зниження державних витрат - досить хворобливий процес, проте ж підвищення бюджетних вилучень здатно знизити ділову активність. Отже, виникає проблема ефективного формування доходів бюджету.*

**Структура бюджетних доходів:** доходи бюджету визначаються декількома складовими, найбільш важливими з яких є податкові доходи. Статистика свідчить про ріст їх питомої ваги в доходах бюджету. Це досить характерна (показова) ситуація для економіки, що здійснює перехід до ринкових відносин.

## **5. ПЕРЕРОЗПОДІЛ ВАЛОВОГО ВНУТРІШНЬОГО ПРОДУКТУ ДЕРЖАВОЮ**

*З 90-х років ХХ століття в Україні, Росії й інших країнах колишнього СРСР відбувається реформування економіки, що викликало значні зміни у всіх сферах життя й діяльності цих країн.*

*Реформи супроводжуються рядом досить хворобливих наслідків, обумовлених недостатньою продуманістю й послідовністю проведених перетворень. Одним з таких наслідків є зниження питомої ваги валового внутрішнього продукту (ВВП) країни, що перерозподіляє через бюджетну систему. Згідно з офіційними даними, в 90-х роках відбулося зниження рівня таких показників:*

**1. Питома вага загального обсягу державних доходів (включаючи доходи позабюджетних фондів) у ВВП.**

**2. Питома вага доходів консолідованого бюджету у ВВП.**

**3. Питома вага доходів регіональних бюджетів у ВВП.**

*Застосовувана до проведення реформ модель розвитку економіки багато в чому опиралася на перерозподіл ресурсів через державний бюджет і їхнє використання на ініціюємі державою інвестиційні проекти, що забезпечують функціонування народного господарства. Про це свідчать досить високі значення показника «питома вага загального обсягу державних доходів у ВВП» в 1980 й в 1985 році: 48,9 % й 46,5 % відповідно.*

*Сформована в Україні ситуація є досить характерною для економіки перехідного періоду, оскільки, як правило, при проведенні ринкових перетворень відбувається зниження «державної присутності» в економічному й соціальному житті країни. Наприклад, у результаті проведення приватизації скорочується питома вага державної власності й зростає роль «приватного сектора», скорочується обсяг державних інвестиційних і соціальних програм.*

*Дані міжнародних організацій свідчать про те, що для країн, подібних із сучасною Україною по розміру відносних макроекономічних показників (ВВП на душу населення, обсяг промислового виробництва на душу населення й ін.), характерні ще більш низькі значення питомої ваги ВВП, що перерозподіляє через бюджетну систему.*

**Таким чином, на етапі перехідної економіки держава стоїть перед необхідністю проведення перетворень, які переслідують мету нормалізації бюджетного процесу.**

**Основними напрямками таких перетворень є:**

**1) зниження (можливо, тимчасове) державних витрат;**

**2) підвищення доходів бюджету.**

*Однак зниження державних витрат являє собою досить хворобливий процес, оскільки в цьому випадку зачіпаються соціальні інтереси широких мас населення. Крім того, при цьому знижуються державні витрати на такі сфери як освіту і інвестиції, які сприяють*

прискоренню економічного розвитку, що чревате довгостроковою соціальною нестабільністю, яка паралізує діяльність народного господарства.

Тому в умовах, які склалися, особливу актуальність набуває питання ефективного формування доходів державного бюджету.

Історично (наприклад, у дореволюційній Росії) бюджетні доходи характеризувалися наступною структурою:

прямі - доходи, отримані від експлуатації казенного державного майна;

непрямі - доходи, які держава збрала за допомогою податків;

доходи від регалій і монополій - займали проміжне положення між прямими й непрямими доходами.

**У наш час доходи бюджету складаються із трьох основних частин: податкових доходів, неподаткових доходів і доходів цільових бюджетних фондів**

### **1. Податкові**

- оподаткування економічної діяльності

### **2. Неподаткові**

- доходи від приватизації, реалізації золотовалютних резервів, діяльності держави як учасника ринку

### **3. Доходи цільових бюджетних фондів**

- різні збори, штрафи й ін.

Найбільш важливою частиною є податкові доходи.

В 90-х роках ХХ століття в бюджетному процесі Росії, України й інших країн з перехідною економікою спостерігається:

1. Зниження питомої ваги державних доходів у ВВП.

2. Перевага податкових доходів у загальному обсязі доходів бюджету.

Існування держави залежить, безумовно, від податків. Вони являють собою ту частину фінансових відносин, що пов'язана з формуванням доходів держави, необхідних для виконання їм своїх функцій.

**Дохідна частина державного бюджету формується з:**

**1) трансфертів, тобто односторонніх, не підлягаючих відшкодуванню, необов'язкових надходжень;**

**2) неподаткових надходжень, тобто доходів від власності (капітальні доходи від продажів активів, стратегічних запасів і землі);**

**3) операційного прибутку відомчих підприємств (включаючи прибуток Центрального банку) і односторонніх надходжень (штрафи);**

**4) податкових надходжень, які впливають на дохідну частину бюджету.**

У світовій практиці оподаткування існують значні розходження, пов'язані з їхньою залежністю від сталих моделей бюджетних систем. Протягом багатьох років склалися такі бюджетні системи, які відображають загальні конституційні, правові й адміністративні традиції. У широкому розумінні бюджетні системи засновані на британській або французькій моделях, досвіді бюджетної системи США або практиці латиноамериканських країн. Остання відображає загальне коріння країн, що говорять іспанською мовою, під впливом адміністративного досвіду кожної окремої країни цього регіону, що взяли за основу британську чи французьку моделі. Хоча в кожній із систем є свої особливості, що відображають політичні, конституційні й економіко-політичні процеси, проте, для всіх цих систем можна встановити загальні риси. Більшість бюджетів формується за рахунок доходів, розрахованих на касовій основі, хоча в окремих країнах проводиться оцінка бюджетних доходів.

У деяких країнах бюджети підрозділяють на загальний або головний бюджет, ряд спеціальних рахунків, а також пов'язаних з ними регулярно поновлюваних фондів, створених для спеціальних цілей. Наприклад, така структура характерна для Японії, Кореї, Філіппін і Таїланду. У британських бюджетних системах такі спеціальні рахунки не знайшли широкого поширення.



Латиноамериканські бюджети часто характеризуються цільовим призначенням доходів бюджету, які призначаються для виконання конкретних програм і проектів або виділяються для конкретних відомств, а також виділенням певної частини доходів децентралізованим відомствам. У британських бюджетних системах цільові асигнування становлять відносно незначну частку. Системи цільових асигнувань, як правило, характерні для бюджетних систем, заснованих на французькій моделі.

У рамках системи централізованого планування в колишньому Радянському Союзі державний бюджет і централізовані фонди галузевих міністерств здійснювали масований перерозподіл ресурсів між державними підприємствами відповідно до приписів народногосподарського плану країни. Формування й проведення бюджетної політики в СРСР характеризувалося централізацією коштів у союзному бюджеті, що повинно було забезпечити відповідність цієї політики цілям виконання планових завдань.

Структура доходів бюджету протягом усього післявоєнного періоду мінялася досить незначно. Дохідна база державного бюджету СРСР формувалася за рахунок наступних джерел:

1. Платежі із прибутку (відрахування від прибутку) державних підприємств й організацій, плата за основні виробничі й нормовані оборотні кошти, фіксовані (рентні платежі), вільний залишок прибутку.
2. Платежі з доходів підприємств (прибутковий податок з кооперативних підприємств й організацій, прибутковий податок з колгоспів, лісовий доход, плата за воду).
3. Платежі, що включають у собівартість (відрахування на геологорозвідувальні роботи).
4. Збори й платежі за надавані державними організаціями послуги (державний збір, інші збори й неподаткові платежі).
5. Платежі, що сплачують населенням (прибутковий податок на холостяків, самотніх і малосімейних громадян), сільськогосподарський податок (платили колгоспники, власники присадибних ділянок), податок із власників будов, земельний податок (не платили колгоспи й громадяни, що обкладались сільськогосподарським податком), податок із власників транспортних засобів.

## **6. ІНСТРУМЕНТИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

**Розміри податкових надходжень у державний бюджет визначаються змістом інструментів податкового регулювання, таких як:**

**1. Податки з продажу (з обороту, на додану вартість, інші, що включають у ціну товару) є бюджетними джерелами особливої властивості.**

**Податки із продажів вводяться з метою пов'язування доходів бюджету із загальним обсягом товарного обороту в країні. Вони забезпечують відносно високу стабільність доходів бюджету в порівнянні з використанням прибутку як об'єкт оподаткування. Загальний податок з обігу є основним засобом забезпечення податкових надходжень в умовах збалансованої економіки. Для того щоб загальний податок з обігу міг відігравати цю роль, податкова ставка повинна бути єдиною, а податкова база - максимально широкою.**

**Податком, що забезпечує швидке надходження коштів у бюджет, є податок на додану вартість (ПДВ). Він є одним з найбільш стійких й ефективних податків у ринковій економіці. Система його збору порівняно проста й захищена від інфляції, а відхилення від сплати утруднено по причині безперервності процесу платежів і стягнення його на всіх стадіях руху продукції й послуг.**

**ПДВ рівномірно розподіляється по всіх секторах економіки й тому не викликає диспропорцій і перекручувань у порівняльних цінах, які характерні при використанні багатьох інших податків.**

2. Прибуткові податки - забезпечують податкові надходження в бюджети в більшості держав.

Практично у всіх розвинених країнах головними джерелами податкових надходжень є особистий прибутковий податок, внески на соціальне страхування й податки на споживання. Верхній розмір ставок цього податку в різних країнах варіює від 30 до 60 %.

3. Акцизи - податки на окремі товари, які не тільки виконують роль обмежника споживання деяких виробів, але і є джерелом доходів під спеціальні витрати, наприклад для компенсації витрат на будівництво й утримання доріг.

4. Імпортні мита виконують функції по забезпеченню запланованого короткострокового регулювання платіжного балансу. Це досягається шляхом введення низького загального податку на імпортовані товари. Однак у випадку рішення уряду забезпечити особливий захист яких-небудь конкретних національних галузей або секторів установлюються високі ставки імпортованих мит.

5. Податки на експорт використовуються для забезпечення податкових надходжень від сільськогосподарського сектора, оподаткування якого сполучено зі значними труднощами, а також для обкладання випадкового прибутку, отриманого внаслідок девальвації або екстраординарних змін світових цін. Однак використання податків на експорт може вплинути на виробництво й обсяг експорту.

6. Інвестиційні стимули - інструмент податкової політики, що впливає на зміст дохідної частини бюджету.

Ці стимули здобувають форму податкових знижок або кредитів, застосовуються по всіх видах фондів або диференціюються по видах устаткування, діяльності, по регіонах. Двома очевидними ефектами таких стимулів є те, що інвестиції в капітал, особливо в машини й устаткування, значною мірою субсидіюються, а реальні податкові ставки сильно відрізняються одна від одної залежно від конкретного підприємства. В Україні надмірна кількість пільг на четверть скорочують сумарні надходження по податках на прибуток підприємств.

Ефективність таких податкових стимулів, які базуються на низьких податкових ставках, є негативною для дохідної частини бюджету. Тому багато країн відмовляються від застосування цього інструмента податкового регулювання. Однак Франція й Великобританія, навпаки, почали проводити ряд заходів, що спонукують до приватних інвестицій у виробництво.

Практично всі країни передбачають пільгове оподаткування доходів від приросту капіталу й дивідендних доходів для працівників - власників акцій своїх підприємств із метою стимулювання участі працівників у власності.

Податкові ставки й порядок розподілу коштів від податків між бюджетами різного рівня встановлюються законодавчими, а в окремих випадках виконавчими органами влади. Органи державної влади національно-державних, національно- і адміністративно-територіальних утворень можуть установлювати додаткові пільги тільки в межах сум податків, які зараховуються у їхні бюджети. Забороняється надання податкових пільг, що носять індивідуальний характер.

## **РОЗДІЛ 4. ВПЛИВ ОПОДАТКОВУВАННЯ НА ІНВЕСТИЦІЇ ТА ЕКОНОМІЧНЕ ЗРОСТАННЯ**

### **1. РОЛЬ ОПОДАТКОВУВАННЯ В ЗАОХОЧЕННІ ІНВЕСТИЦІЙ**

**Система оподаткування є одним з найважливіших факторів, що впливають на рішення про інвестування, особливо якщо мова йде про прямі іноземні інвестиції. У цілому на прийняття рішень про прямі іноземні інвестиції впливають як податкові, так і неподаткові фактори, за допомогою яких здійснюється порівняння потенційного прибутку від інвестицій і ризику.**

**Особливості податкової системи стосовно питання про інвестування:**

#### **1. Амортизаційний режим.**

*Під час інфляції амортизація, яка базується на первісній вартості, є недостатньою, тому що при вимірі бази активів у номінальній грошовій одиниці реальна вартість активів у цей момент недооцінюється. Тому необхідно проводити спеціальне корегування вартості активів з метою компенсації недооцінки реальної амортизації в умовах інфляції. Якщо дані корегування здійснюються довільно, то це утрудняє їх правильний облік під час податкового планування на підприємстві.*

*У деяких випадках, коли загальні інвестиційні знижки надаються в значних розмірах, інвестовані суми перевищують накопичену амортизацію. При стабільних цінах це означає, що додаткові знижки, що перевищують амортизацію, допускаються при збільшенні загальної суми інвестицій. Розмір такої пільги в умовах інфляції зростає, коли поточні інвестиції зрівнюються з попередніми, вимірюваними в номінальних, а не в реальних цінах. Це дозволяє отримувати прибуток, навіть в умовах відсутності реального росту інвестицій. У значній мірі це компенсує недооцінку амортизації.*

#### **2. Режим, що застосовується до витрат.**

**Обмеження на відрахування витрат з оподаткованої бази встановлюються для:**

- поліпшення справедливості системи оподаткування;
- контролю над діяльністю державних підприємств;
- непрямих обмежень, викликаних тим, що витрати звичайно не дозволяється вилучати з оподаткованої бази при відсутності ясних вказівок.

**На інвестиційний процес впливають неподаткові фактори, такі як: макроекономічне середовище, розміри ринку, непевність, юридична й регулююча структура, доступ до основних засобів виробництва.**

**На залучення інвестицій впливають також податки, не пов'язані з доходами. У більшості країн з перехідною економікою на початковому етапі реформ податки повинні були виплачуватися навіть тоді, коли фірма не одержувала прибутки. Це звичайно приводило до збільшення основних витрат, пов'язаних з підвищеними ризиками на початковому етапі інвестицій або збільшенням операційних витрат компанії. Такі податки, як податки на соціальне страхування із заробітної плати, а також митні збори або загальні податки на товари, які застосовувались до інвестиційних товарів, вважаються найбільш важливими в перехідній економіці.**

### **2.2. Податкові фактори, що впливають на прямі іноземні інвестиції**

#### **1. Рівень оподаткування**

*Загальний рівень оподаткування економіки є важливим показником відносної економічної ефективності. Він впливає на залучення іноземних інвесторів у дану країну. Однак при виборі країни інвесторіві недостатньо зрівняти відсотки по сплаті податків, оскільки податкові доходи є кінцевим джерелом для більшості урядових витрат. Тому більше низькі доходи ведуть до бюджетного дефіциту й можуть відігравати негативну роль при залученні інвестицій.*

*Якщо ж доходи витрачаються на цілі, які зменшують витрати й сприяють розвитку діяльності, що створює доходи, то витрати ефективно компенсують негативний вплив на оподаткування. Наприклад, витрати по поліпшенню інфраструктури транспорту й комунального обслуговування країни можуть зменшити витрати компаній і збільшити їхню прибутковість.*

## **2. Гласність податкової системи**

*Яка можливість передбачування податкових наслідків для інвестиційних та інших рішень? Це питання має особливе значення для довгострокових капіталоемких інвестицій.*

**Є дві основні проблеми, що утрудняють фірмам передбачування податкових результатів їхньої діяльності. Перша проблема пов'язана із законодавством. У багатьох випадках воно вважається неточним і неясним. Так, закон не відображає безпосередньої ситуації (наприклад, операції по реорганізації корпорацій), у якій перебуває платник податків, що приводить до неясності результатів оподаткування. Друга проблема - часті й значні зміни законів і правил.**

*Хоча ретельне корегування є неминучим для таких складних законів як закони про оподаткування, багато змін впливали на величину податків, які повинні виплачуватися за конкретні операції. У ряді країн спробували поліпшити це положення шляхом забезпечення захисту інвестицій, проведених до змін. У деяких випадках влада вводили виправлення до змін з урахуванням консультацій із представниками приватного сектору, хоча це й не завжди дозволяло вирішити конкретну проблему зацікавлених платників податків.*

**Податкові адміністрації повинні враховувати швидкі зміни законодавчого середовища, а також зміни в поведженні платників податків. Раніше для того, щоб домогтися дотримання податкової дисципліни, влада могла покладатися на бюджетний цикл, якому підкорялися державні компанії. Перехід до ринкової економіки збільшує кількість платників податків. Одночасно змінюється їх відношення до уряду, тому що в перших з'являються вагоміші стимули для зменшення виплачуваних ними податків. У результаті зменшується здатність податкової влади давати свою тимчасову інтерпретацію законів. Крім того, це утрудняє однакове тлумачення законів у часі й у різних податкових установах. За таких умов платники податків можуть навіть і не знати про особливості виконання закону.**

**Довільне або непослідовне виконання законів може накласти на платників податків значні й несподівані витрати. Така ситуація викликає відчуття ризику для компаній, що вивчають питання про інвестування, а також визначає необхідність розробки й прийняття правил простого й легкого застосування законів.**

## **3. Ставка податку**

**Податкова ставка має значення при визначенні загального податкового тягаря, а також вона враховується при визначенні стратегії фінансування й податкового планування компанії. Висока ставка податку не завжди приводить до більше високих податкових доходів держави, особливо від фірм, які працюють у декількох країнах.**

*Звичайно компанії, при виборі того або іншого проекту, беруть до уваги розходження в ставках податку, направляючи доходи в країни з низьким оподаткуванням, а витрати в країни з високою ставкою податку. Наприклад, за інших рівних умов компанія робить позики таким чином, щоб відрахування відсотків провадилися в її філії, на яку поширюється вища гранична ставка податків.*

*Ставка податку має особливе значення в тих країнах, де уряд не навчився реагувати на ухиляння від сплати податків, тому що в цих країнах є обмежений доступ до інформації з податкової системи самої країни і про умови податкових угод з іншими країнами.*

## **4. База оподаткування**

**При визначенні податкового навантаження велике значення має калькуляція оподаткованого доходу. Характеристики цієї калькуляції можуть впливати на модель оподаткування різних компаній. Режим оподаткування різних доходів і витрат впливає на організацію діяльності компанії.**

*Зокрема на структуру підприємства впливає відносний режим оподаткування залежно від форми підприємства (акціонерні компанії, товариства, спільні підприємства).*

*На рішення про фінансування значно впливає метод виплат, що залежить від режиму оподаткування різних фінансових інструментів. Калькуляція бази оподаткування містить багато положень, які відрізняються складністю застосування й забезпеченню їхнього виконання.*

## **5. Мито**

**Стягнення мита з інвестиційних товарів має певний інтерес із погляду країн, що намагаються розширити джерела доходів. Мито являє собою безпосереднє та легко кероване джерело доходу, однак воно підвищує вартість інвестицій. Це збільшує ризик інвестування в країні й знижує прибутковість інвестицій.**

*Досвід країн Азії показує, що найважливішою податковою знижкою для компаній, що вивчають можливість інвестування, є звільнення від мит на імпортоване капітальне устаткування. Більшість країн регіону надає часткове звільнення від мит на виробниче устаткування, призначене для власного використання. Однак ці звільнення найчастіше пов'язані з первісним капіталовкладенням при створенні нового іноземного підприємства й тому відіграють незначну роль для компаній, що здійснюють постійні інвестиції.*

*Мита на капітальне устаткування є обмеженням для залучення прямих іноземних інвестицій. По-перше, такі витрати вкрай обтяжні для довгострокових капіталомістких проектів, спрямованих на модернізацію промислової бази. По-друге, завдяки імпорту сучасного устаткування можна було б реалізувати наявні переваги при впровадженні передових виробничих технологій.*

## **6. Податкові угоди**

**Податкові угоди являють собою систему, у рамках якої компанія, що має відносини із закордоном, може планувати свої податки. Основна мета податкових угод укладається в координації застосування місцевих й іноземних систем оподаткування. Обидві країни мають право, використовуючи відповідні законодавчі акти, обкладати податком доходи від операцій. Податкові угоди являють собою правила, за допомогою яких запобігається подвійне оподаткування доходів, а також вирішуються адміністративні питання, що виникають при розподілі доходів між двома країнами.**

### **2.3. Витрати й вигоди податкових стимулів**

**Податкові стимули іноді спотворюють економічну діяльність, викликають відхилення моделі прибутку після сплати податків від моделі прибутку до сплати податків й, отже, приводять до розподілу ресурсів, що відрізняється від розподілу, властивого ринку, який створює ефективну рівновагу. Тому більшість країн ОЕСР прагнуть скорочувати використання стимулів.**

**Стимули можуть відігравати тимчасову роль при створенні критичної маси ринкової діяльності доти, поки не сформовані ринки капіталів. Однієї із причин надання спеціальних податкових режимів іноземним фірмам є те, що податкова система, застосовувана в державному секторі країн з перехідною економікою, неприйнятна до іноземних фірм, які мають потребу в спеціальному режимі для своєї роботи. Іноземні прямі інвестиції мають переваги, які не обмежуються приватними доходами від інвестицій при створенні ринків і навчанням місцевих фахівців роботі в умовах ринкової економіки.**

#### **1. Витрати, пов'язані з відмовою від прибутку на податок.**

**Одним з основних податкових стимулів, які надає держава, є його відмова від податку на прибуток, тобто від частини податкових надходжень у бюджет.**

*Випадковий прибуток при інвестиціях, який може виникнути у будь-яких випадках, робить податкові стимули відносно не вигідними. Багато платників податків, на яких не поширювалися стимули, планують свою діяльність таким чином, щоб мати право на стимулювання. Податкове стимулювання може використовуватися особами, на яких воно не поширювалося, і це може значно збільшити витрати, викликані відмовою від податку на прибуток. У багатьох випадках основна діяльність, на яку поширюється стимулювання, є результатом податкового планування, а не розширення необхідної діяльності.*

*Надання навіть цілеспрямованих податкових стимулів створює прецедент для їхнього використання. Компанії, що займаються діяльністю, на яку не поширюються стимули, будуть домагатися їхнього поширення на діяльність або хоча б надання стимулів у будь-якій формі. Один раз уведені стимули мають тенденцію поширюватися на інші види діяльності. Створення таких стимулів приводить до розробки політики, яка ще більше підриває державну базу оподаткування.*

## **2. Складність системи оподаткування**

**Складність системи оподаткування приводить до витрат не тільки для платників податків, але й для податкової влади, які повинні стежити за змінами правил, а час, витрачений на контроль положень про стимулювання, зменшує час, необхідний для контролю інших аспектів оподаткування. Спроби направити стимули на особливі види діяльності, наприклад на «передачу технології», суб'єктивні за своїм характером, і їх важко контролювати на практиці.**

## **3. Податки на фонд заробітної плати й робочу силу.**

*До даної категорії відносяться податки, які виплачуються роботодавцями найманим робітникам та працюючим не по найму, стягнення яких провадиться або пропорційно фонду заробітної плати підприємства, або у вигляді фіксованої суми з людини і які не призначаються для витрат на соціальне страхування. Прикладами податків, що входять у дану групу, є додаткові податки на державне страхування, що не мають цільового призначення.*

*Наприклад, податки на соціальне забезпечення пов'язані з режимом оподаткування особистих доходів іноземної робочої сили. Відносно осіб, пов'язаних із країною протягом тривалого періоду, стягнення особистого прибуткового податку цілком обґрунтовано. Однак рівень заробітної плати й витрат іноземного персоналу може виявитися значно вищим, ніж у місцевої робочої сили.*

## **4. Податкове стимулювання інвестицій**

*З метою стимулювання інвестиційної діяльності від оподаткування звільняються прибуток підприємства та організації, що направляється на інвестиції, включаючи інвестиції в розвиток власної виробничої та невиробничої бази за умови використання сум нарахованого зносу (амортизації).*

**Аж до середини 80-х років у всіх країнах широко застосовувалося податкове стимулювання інвестицій. Ці стимули мали форму податкових знижок або кредитів, застосовувалися по всіх видах фондів або диференціювалися по видах устаткування, діяльності, по регіонах. Двома очевидними ефектами таких стимулів стало те, що інвестиції в капітал, особливо в машини й устаткування, значною мірою субсидіювалися, і реальні податкові ставки значно відрізнялися залежно від конкретного підприємства. Багато країн усвідомили те, що ці заходи не приводять до досягнення намічених цілей, але серйозно спотворюють інвестиційні рішення.**

*Першою країною, що почала серйозні реформи в цій галузі, стала Великобританія. В 1984 році було оголошено про поступову відмову від стимулювання інвестицій і зниження граничних ставок податку. Багато країн пішли цьому шляху і на відміну від*

оподатковування особистих доходів нові податкові стимули практично не вводилися, хоча дотепер вони досить численні у Франції й Бельгії.

Існує приблизна рівність між країнами, що практикують єдину ставку податку, і країнами, що заохочують дрібний і середній бізнес зниженою ставкою (хоча є й приклад Нідерландів, де ввели підвищену ставку податку для цих груп підприємств, як засіб боротьби з відхиленням від податків).

#### 2.4. Безподаткові зони як спосіб залучення іноземних інвестицій.

Податкові органи зазнають значних труднощів при виявленні й запобіганні ухилянь від сплати податків. Ці труднощі особливо значні для податкової влади країн з перехідною економікою, де немає достатнього досвіду роботи з операціями й методами ринкової економіки, спрямованими на зменшення податків і звичайно використовуваними платниками податків країн ОЕСР.

Тому часто іноземні фірми можуть вести операції таким чином, що в них відсутня податкова заборгованість.

Одна із цілей, яку переслідують підприємства, що безпосередньо беруть участь в економічній діяльності, заключається в тім, щоб законним шляхом звільнитися від митних тарифів, валютного контролю, експортних й імпорتنних квот, інших фіскальних проблем. Для цього існує безліч методів, один із яких - використання компаній, заснованих у країнах з низьким оподатковуванням.

##### 1. «Податкові гавані», або офшорні зони

Багато невеликих держав стимулюють податкові надходження шляхом дозволу нерезидентам засновувати компанії на вигідних умовах. Таких держав («податкових гаваней») з пільговим оподатковуванням і відсутністю валютного контролю налічується біля п'ятдесяти. Наприклад:

- у Центральній Америці - Панама (120 тис. офшорних компаній), Коста-Ріка, Британські Віргінські острови (20 тис.), Кюрасао, Аруба, Багамські острови, Бермудські острови й ін.
- у Європі - Гібралтар (22 тис.), Ліхтенштейн, Мальта, Кіпр, Андорра, Монако.

В багатьох «податкових гаванях», а також у Швейцарії ухиляння від сплати податків або мит не розглядається як податковий злочин.

Переваги «податкових гаваней»:

низька собівартість створення компанії і підтримки юридичної адреси (150-1000 дол.);

швидкість і простота в оформленні (кілька годин);

можливість відкриття рахунків у будь-яких банках і будь-яких валютах;

немає зобов'язань по поданню бухгалтерських звітів у податкові й урядові органи;

конфіденційність справжніх власників офшорних компаній.

Недоліки використання «податкових гаваней»:

недовіра у влади й приватних фірм до офшорних компаній;

утруднення в одержанні кредитів офшорними компаніями.

##### 2. Країни із проміжним оподатковуванням

Це держави, які застосовують високі податкові ставки до резидентів, але надають певні переваги й пільги іноземним інвесторам. Компанії, зареєстровані в країнах із проміжним оподатковуванням, більше респектабельні й мають більше шансів на одержання банківських кредитів. Але їх управління значно ускладнюється, тому що вони повинні дотримувати встановлених вимог, у тому числі:

- пред'являти бухгалтерські рахунки податковим органам країни реєстрації;
- сплачувати цілий ряд податків залежно від розміру своїх активів і доходів.

Для здійснення інвестицій через країну із проміжним оподатковуванням вибір її залежить від конкретного виду діяльності. Наприклад:

- для холдингових компаній, що володіють активами у філіях, розташованих у країнах Європейського союзу, найбільше підходить Ліхтенштейн;
  - для великих комерційних операцій привабливіші швейцарські або голландські компанії.
- Для невеликих операцій використовують ірландські компанії.

### **3. Види офшорних компаній**

#### **а) Торговельні (реінвойсингові) компанії.**

Податкові режими країн - постачальників і покупців товарів різні. Тому вони іноді створюють спільні офшорні компанії. Це дозволяє їм повністю виводити з-під оподаткування прибуток офшорних компаній, що накопичується на офшорних рахунках.

*Розходження в податковому режимі підштовхують торговельні компанії до створення офшорних підрозділів. Це дозволяє материнській компанії виставляти своєї офшорної компанії інвойс (рахунок-фактуру) на весь товар за єдиною ціною. Потім офшорна компанія розбиває товар на партії й укладає індивідуальні контракти з покупцями в різних країнах. На практиці товар прямо йде від постачальника до покупця, а офшорна компанія відіграє роль «реінвойсингової станції».*

*Материнська компанія отримує прибуток по мінімальній фіксованій ставці, з якої сплачує податок у країні своєї реєстрації. Офшорна компанія залишає на своєму рахунку всю різницю, одержувану від своєї надбавки до ціни. Таким чином, материнська компанія ухиляється від оподаткування не в країні своєї реєстрації, а в тих країнах, куди поставляється товар.*

#### **б) Суднові компанії.**

**Більша частина світового суднового флоту зареєстрована на офшорних компаніях.**

#### **в) Кептивні страхові компанії.**

Для страхування власних ризиків багато компаній відкривають власні страхові філії в офшорних зонах, для чого вони повинні перевести страховий резерв в офшорну компанію. Доходи, отримані від резерву кептивної компанії, не обкладають податком. Найбільше спеціалізуються на створенні страхових компаній м. Джерсі (США), острови Мін і Кіпр.

#### **г) Лізингові компанії, що дозволяють організувати структуру фінансування в інтересах позичальника капіталу з однієї держави й кредитора з іншого.**

*Офшорна компанія на позикові кошти, отримані в одній країні, придбаває обладнання, техніку (літаки) з метою наступної його передачі в оренду в іншій країні.*

#### **д) Компанії для реалізації міжнародних проектів дозволяють структурувати міжнародні контракти.**

#### **є) Компанії по використанню інтелектуальної власності дозволяють накопичувати гонорари й ліцензійні платежі за використання патентів й авторських прав у зонах пільгового оподаткування.**

*Власник патенту продає патент або авторське право офшорної компанії. Офшорна компанія продає ліцензії на використання патенту в глобальному масштабі. Первісний власник патенту продовжує ним користуватися по ліцензії, отриманої від офшорної компанії.*

#### **ж) Компанії по найму персоналу дозволяють перебороти проблеми високого або подвійного оподаткування персоналу компаній, що працюють за кордоном.**

*Компанія укладає контракт із офшорною фірмою, що спеціалізується на наймі персоналу, а офшорна фірма укладає контракти з фізичними особами. Оплата праці співробітників надходить на рахунки офшорної компанії, з якого ведеться безпосередня оплата персоналу.*

#### **з) Холдингові компанії дозволяють використати механізм балансування різних податкових систем між країною, резидентом якої є кінцевий власник, і країнами, де розташовані його закордонні філії.**



**і) Офшорні філії міжнародних банків дозволяють організувати податкове планування.**

**Прибуток, одержуваний офшорними філіями, накопичується в офшорній зоні й репатріюється лише в необхідних кількостях і з регулярністю, що дозволяє досягати зниження податків.**

**Офшорний банк нараховує відсотки по клієнтських депозитах, які не обкладають податками.**

*Наприклад, колоніальне володіння Великобританії - Кайманові острови стали світовим лідером серед офшорних фінансових центрів. На Кайманових островах діє більше 500 банків, тому що вони мають ряд специфічних переваг, серед яких: відсутність податку на корпорацію, податку на прибуток, податку на збільшення капіталу, податку на спадщину й ін., які заміняє скромне мито й плата за ліцензію.*

**к). Офшорний траст - популярна форма управління майном.**

*Траст - найбільш ефективний засіб зниження рівня оподатковування. Податкове законодавство багатьох держав час від часу змінюється, що може негативно впливати на трасти. На стадії планування засновник і його консультанти розглядають головним чином поточну податкову ситуацію, але це не виключає, що в майбутньому умови, що змінюються, можуть вплинути на первісне податкове планування.*

## 2.5. Сучасні методи ухиляння від податків

### 2.5.1. Методи ухиляння від сплати ПДВ і податку на прибуток

*Платниками податків використовується безліч методів ухиляння від сплати податків. Найбільше «дохідним» бізнесом у цьому випадку є імпортування товарів масового споживання й побутової електроніки. Ця товарна група охоплює основні компоненти споживання (за винятком автомобілів і промислового устаткування). За різними оцінками норма прибутку на вкладений капітал в імпортному бізнесі досягає 200-250 %. Це пов'язано переважно з можливістю мінімізувати сплату ПДВ і податку на прибуток. Стандартними схемами ухиляння від податків у цій області є:*

*І. Імпортер-оптовик (А) використовує офшорну компанію (Б, фактично дочірню компанію А) для закупівель товарів за кордоном. Ввіз товарів у країну йде по істотно заниженому інвойсі вантажоодержувачеві - наприклад, при проходженні митниці російські підприємства не зобов'язані пред'являти експортні декларації, що виписані їх іноземними партнерами, внаслідок чого вартість того самого товару (експортованого з однієї країни й імпортованого в іншу - зокрема, у Росію) може бути зменшена при проходженні митниці в кілька разів. Агент (А) для цілей оподатковування представляє себе як посередник, що діє з доручення наступної торговельної ланки (В), що нібито закуповує товари в (Б). Ціна за товари, що сплачує покупцем (В) при покупці товару в (А), у свою чергу, істотно перевищує задекларовану митну вартість товарів. Гроші за товар повністю перераховуються на рахунок оптовика (А) у рублях усередині Росії для наступної оплати офшорній компанії (Б). Ціна товару, офіційно показана на митниці, конвертується в долари й переводиться на рахунок (Б) за кордоном як оплата за поставку товару з відповідною сплатою ПДВ і податку на прибуток.*

*Інша схема. Виторг (А) фактично являє собою частково витрати (Б) на покупку товарів, а в іншій частині - прибуток (А), включаючи отриманий з покупців ПДВ. Цей виторг за дорученням (Б) зараховується (А) на рахунки спеціально створених компаній (Г) з жаргонною назвою «смітника» (на російській мові „помойки”) (Г - спеціальний вид бізнесу), які конвертують кошти у долари й вивозять їх за кордон за певний відсоток (1 - 1,5 % від обсягу). По існуючому законодавству (А) не є податковим агентом (Б), а (Б) недоступно російським податковим органам.*

*По оцінках самих підприємців за цією схемою працює до двох третин всіх фірм-імпортерів у Росії, а в Москві - ще більше. Відповідно, бюджети всіх рівнів не*

одержують порядку 70 % всіх податків. Боротьба з цією схемою укривання доходу від оподаткування чисто адміністративними методами складна й невдячна. «Смітники» звичайно добре захищені корупцією, вони швидко з'являються й швидко зникають у межах одного податкового періоду, не даючи можливості податковим органам контролювати сплату податків.

II. У термінах попередньої схеми офшорна компанія (Б) належить не (А), а (В) - кінцевому одержувачеві товару. Компанія або кілька компаній (Г), оформляють занижений за вартістю інвойс і продають товар компанії (А), а компанія (А) перепродує його компанії (В) значно дорожче. (Г) переводить легальну частину доходу на рахунок (Б) за кордоном. Інша прихована частина доходу залишається в (Г) і нелегально вивозиться. Між фірмами (Г) і офшорною компанією може перебувати ще один посередник - цілком респектабельна, стабільно й легально працююча компанія (Д).

Боротьба з даною схемою ще більш складна. Діючи чисто адміністративними методами, можна поставити компанії (В) негайне перерахування всього ПДВ із вартості контракту з (Г). Даний захід, однак, не захищає від зникнення фірм типу (Г) і втрати ПДВ і податку на прибуток. Тут ситуація залишається повністю в руках правоохоронних органів.

### 2.5.2. Ухиляння від сплати прибуткового податку

Найпоширенішим способом ухиляння від сплати прибуткового податку, наприклад у Росії, було використання альтернативних схем виплати заробітної плати, зокрема, через депозити в комерційних банках і страхові платежі. Оподатковувана база, з якої реально сплачувався прибутковий податок, фактично становила приблизно половину від сукупних доходів, з яких повинен був сплачуватися прибутковий податок. Значна частина найбільш заможних людей країни платила незначну частку прибуткового податку, причому ступінь відхилення від його сплати зростає із збільшенням доходів. У результаті середня ставка прибуткового податку, по якій фактично сплачувався податок, становила не набагато більше 14 % (більш докладно про ухиляння від сплати податку див.: Бюлетень БЕА № 6 «Про ухиляння від сплати податку в 1995—97 р. »).

До недавнього часу прибутковий податок сплачувався тільки по отриманих підвищених відсотках по банківських депозитах, якщо вони перевищували ставку рефінансування ЦБ (по карбованцевих внесках), або 15 % річних (по валютних внесках).

Підприємці в принципі були готові перейти до відкритих форм виплати заробітної плати й тим самим дати можливість податковим органам збирати прибутковий податок. Але при цьому ними висувалися наступні три умови.

1. Знизити рівень ставки податків на сукупний дохід професійних працівників і тим самим запобігти відтоку кращих кадрів за кордон.
2. Знизити ставки обкладання соціальними внесками фонду заробітної плати з 38% до 23% (до фактично сформованої вартості робочої сили). При 23 % податку всі додаткові схеми ухиляння від податків втрачають для підприємця всякий зміст.
3. Увести 15 % обкладання доходів (нарахованих відсотків) по депозитах приватних осіб у комерційних банках.

## 3. ДОСЛІДЖЕННЯ ОСОБЛИВОСТЕЙ ВПЛИВУ ОСНОВНИХ ПОДАТКІВ В УМОВАХ РІВНОЇ КАПІТАЛООЗБРОЄНОСТІ ПРАЦІ В ГАЛУЗЯХ

### 3.1. Використання міжгалузевої моделі виробництва для макроекономічного аналізу податків і податкових систем

**Для виявлення істотних особливостей різних податків (податку на прибуток, ПДВ, податку із продажів й ін.) можна використати наступну міжгалузеву модель виробництва:**

$$W_i = S_i + (a_i K_i + V_i + P_i), i = 1, \dots, m, \quad (1)$$

де:  $W_i$  — вартість випуску продукту галузі  $i$ ;

$S_i$  — вартість проміжного споживання сировини, матеріалів, енергоносіїв й інших матеріальних оборотних коштів;

$a_i K_i$  — вартість споживання основного капіталу ( $a_i$  — середня норма амортизації основного капіталу;  $K_i$  — вартість основного капіталу);

$V_i$  — оплата праці працівників;

$P_i$  — бруто-прибуток до сплати податків;

$m$  — загальне число галузей виробництва матеріальних благ і реалізованих послуг.

Таким чином:

$aK + V + P$  - валова додана вартість.

Будемо розглядати три головні галузі суспільного виробництва:

1. Виробництво основного капіталу:

$$W_1 = S_1 + a_1 K_1 + V_1 + P_1$$

2. Виробництво сировини й матеріалів:

$$W_2 = S_2 + a_2 K_2 + V_2 + P_2$$

3. Виробництво товарів і послуг:

$$W_3 = S_3 + a_3 K_3 + V_3 + P_3$$

У моделі прийняті наступні абстрактні передумови:

1. Економіка є закритою, імпорт й експорт відсутні.

2. Доходи від власності, отримані від інших країн і сплачені іншим країнам, взаємно рівні або дорівнюють нулю.

3. Витрати й доходи торгівлі об'єднані в одну рубрику з витратами й доходами галузей-виробників.

4. До складу товарного випуску матеріальних благ і реалізованих послуг, вироблених у третій галузі, крім споживчих товарів і послуг, реалізованих домашнім господарствам, входять товари й послуги, використовувані для проміжного споживання і валового нагромадження основних і матеріальних оборотних коштів у державному секторі, фінансових корпораціях і некомерційних організаціях, що обслуговують домашні господарства. Таким чином, диференціація галузей виконана не по виробничій ознаці, а по функціональному призначенню продукції, що випускається.

5. Валова додана вартість відображає валову внутрішню продукцію, або, інакше кажучи, вартість матеріальних благ і реалізованих послуг, які були створені підприємствами, що перебувають на митній території країни. Валова внутрішня продукція в ринкових цінах менше від ВВП, що враховує в системі національних рахунків (СНР), на вартість послуг, надаваних державними службовцями, домашньою прислугою, страховими компаніями й т.п., а також на величину споживання основного капіталу в цих сферах діяльності. Вартість цих послуг, що входять до складу кінцевого споживання, не одержує ціннісної оцінки, тому їхній внесок у створення ВВП вимірюється в СНР величиною заробітної плати відповідних працівників, до якої додаються внески по соціальному страхуванню.

Всі комплексні макроекономічні показники можуть бути виражені в базові (основних) і ринкових цінах. В останньому випадку результат збільшується на суму податків (за винятком субсидій) на продукти.

На основі міжгалузевої моделі сфери виробництва матеріальних благ і реалізованих послуг можна обчислити допоміжні показники, які спочатку будуть представлені в базових цінах.

1. Валова додана вартість галузі виробництва:

$$y_i = a_i K_i + V_i + P_i = W_i - S_i \quad (2)$$

2. Обсяг чистих інвестицій (валові інвестиції мінус інвестиції, проведені за рахунок амортизаційних відрахувань) в основний капітал у сфері виробництва матеріальних благ і реалізованих послуг:

$$\Delta K = W_1 - \sum a_i K_i \quad (3)$$

3. Приріст запасів, викликаний чистими інвестиціями в оборотний капітал у сфері виробництва матеріальних благ і реалізованих послуг: (У СНР дані інвестиції попадають у рубрику зміна запасів матеріальних оборотних коштів. Тут при підрахунку зміни запасів ураховується не тільки сировина й матеріали, але й запаси товарів і устаткування у виробників, у торгівлі і на підприємствах.)

$$\Delta S = W_2 - \sum S_i \quad (4)$$

Необхідно відзначити, що в СНР у вартість валової доданої вартості (ВВП мінус податки за винятком субсидій на продукти) включається валова додана вартість сектора домашніх господарств, що не обкладається ПДВ, акцизними зборами й т.п. Тому сектор домашніх господарств не врахований у валовій доданій вартості, представленій на початку.

**Міжгалузева модель виробництва, представлена на початку, відображає результат виробництва підприємницького сектора, що являє собою сукупність всіх фірм, зареєстрованих усередині країни.**

*Як відомо фірма - це організація, створена для виробництва й реалізації благ. Її діяльність зводиться до закупівлі факторів виробництва, продажу виробленої продукції й послуг, підтримці й розвитку виробничої бази.*

*Домашні господарства являють собою сукупність осіб, які беруть участь в економічному житті країни головним чином за допомогою одержання доходів і витрати їх на споживання й нагромадження.*

**Під державним сектором (сектором загального державного управління) маються на увазі всі державні інститути й установи. Держава займається виробництвом суспільних благ, які на відміну від благ, вироблених у підприємницькому секторі, дістаються споживачеві без безпосередньої оплати кожної споживаної одиниці блага. До числа найважливіших благ такого роду відносяться безпека, досягнення фундаментальної науки, послуги державної соціальної й виробничої інфраструктур. Витрати на покупку благ, вироблених підприємницьким сектором, разом з витратами на оплату праці державних службовців надалі будемо називати державними витратами. Джерелом покриття державних витрат служать в основному податки, що стягують із фірм (підприємницького сектора) і домашніх господарств.**

*Звертаємо увагу на те, що у відповідності із стандартом СНР, прийнятим ООН в 1993 році й впроваджуваним зараз в Україні, як інституційні сектори, крім не фінансових корпорацій, домашніх господарств і сектора загального державного управління, виділені також фінансові корпорації, некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства, і «оплата послуг фінансових посередників». Фінансові корпорації мають загальну з фірмами юридичну структуру й загальну мету, що складається в прагненні одержати як можна більший прибуток. Але вони відрізняються від фірм або не*

фінансових корпорацій тим, що замість виробництва матеріальних благ і послуг займаються централізацією капіталів домашніх господарств і фінансуванням виробництва.

Загальне уявлення про основні макроекономічні показники України в 1998 році дає таблиця 1.

З таблиці 1 видно, що на частку нефінансових корпорацій, які провадять основну частину матеріальних благ і реалізованих послуг, доводилося в 1998 році 65,2 % валової доданої вартості.

Всі податки, які сплачують нефінансові корпорації, є первинним джерелом доходів державного сектора, за рахунок витрат виробництва нефінансових корпорацій у формі сплати відсотків за кредит і т.п. фактично утворюється доходи фінансових корпорацій. Тому сучасна система національних рахунків містить значну частку повторного рахунку, на що давно вказували закордонні економісти.

Дана проблема набагато складніше, ніж проблема, що виникає у зв'язку з поділом всіх благ на матеріальні й нематеріальні. Розглянемо її більш докладно.

Як відомо, блага можуть мати дві форми: матеріальну й нематеріальну. Особливістю другої категорії благ, що майже завжди прийнято називати послугами, є те, що вони не можуть зберігатися й повинні споживатися в момент виробництва відповідного блага. Економісти початку XIX століття тривалий час вели суперечки про те, чи можна розглядати нематеріальні послуги як блага. Очевидно, що матеріальні блага й послуги однаково здатні задовольняти людські потреби. Однак надмірний розвиток послуг в порівнянні з матеріальними благами може мати шкідливі наслідки. Так, наприклад, збільшення продукції, що відбувається винятково за рахунок розширення послуг у сфері торгівлі й реклами, не збільшить у дійсності задоволення потреб суспільства.

Із цієї причини в СРСР, як правило, послуги не включалися в продукцію, а все виробництво було розділено на галузі сфери матеріального виробництва й галузі сфери нематеріального виробництва (тобто торгівля). Подібне розмежування сфер виробництва має місце й дотепер у міжгалузевому балансі України. Навпаки, в англосаксонських країнах до складу продукції включалася вся сукупність нематеріальної продукції, інакше кажучи, весь обсяг послуг. Цей принцип збережений й у СНР-93.

Таблиця 1

Макроекономічні показники України в 1998 р., млн. грн.

Показники	Не фінанс корпорац	Фінанс корпор	Сектор держ управління	Домашні господарства	Некомерц орагназац обслуговую домаш господар	Оплата послуг фінансів посередник	Вся економіка
ВВП у ринкових цінах							102593
Податки							15625
Валова доданий вартість у базових цінах	56669	2103	13514	13745	1921	-1014	86968
У тому числі:							
-споживан основного капіталу	15490	178	2825	279	509		19281

-оплата праці найманих робітників	36028	1193	10679		1407		49307
-чистий прибуток	1531	498		13232		-1014	14247
-інші податки пов'язані з виробництвом	3650	234	10	234	5		4133

Франція ж дотримувалася проміжної позиції. Тут до складу продукції поряд з матеріальними благами включали тільки ті види послуг, які можуть розглядатися як реалізовані (до них відносяться послуги, надані так званими особами вільних професій). Навпаки, до складу продукту (на відміну від продукції) для порівнянності з національними комплексними показниками англосаксонських національних рахунків у Франції додавалися послуги, надані домашньою прислугою, послуги, що надавалися адміністративними установами, і деякі інші послуги другорядного характеру, такі, наприклад, як послуги страхових компаній.

Неважко показати, що при реалізації англосаксонського підходу валовий внутрішній або валовий національний продукт може бути підвищений непродуктивно за допомогою збільшення податків і наступного розширення кількості державних чиновників або підвищення заробітної плати державним службовцям.

Уперше розходження між продуктивною й непродуктивною працею, а саме, що перший обмінюється безпосередньо на капітал, а другий безпосередньо на доход, уведено ще А. Смітом. Його послідовник Р. Джонс власне кажучи з'ясував, що продуктивна праця характеризує капіталістичний спосіб виробництва; непродуктивна ж праця - там, де вона панує, - належить колишнім способам виробництва, а там де вона тільки зрідка зустрічається, обмежується (або повинен був обмежуватися) такими сферами, де немає безпосереднього виробництва. У свій час К. Маркс показав, що Р. Джонс збузив Смітовське поняття, тому що під протиставленням продуктивної й непродуктивної праці він розумів протиставлення праці, що входить у виробництво матеріального блага, і такого, який у нього не входить.

Із цієї точки зору продуктивним буде всяка праця, що входить у виробництво товару (виробництво охоплює тут всі акти, через які повинен пройти товар від первинного виробника до споживача), яким би не була ця праця — фізична або нефізична (наукова),— а непродуктивною буде така праця, що не входить у виробництво товару й метою якої не є виробництво товару. Тому, наприклад, праця, що витрачена в домашнім господарстві на виробництво сільськогосподарської продукції, у вузькому розумінні слова є продуктивною, хоча з погляду А. Сміта ця праця є непродуктивною. Якщо ж виробництво окремого виду послуг (наприклад, прибирання житла, миття вікон і т.п.) організовано капіталістично, тобто здійснюється найманими робітниками окремої фірми, то праця цих працівників є, безумовно, продуктивною працею.

К. Маркс також показав, що продуктивна праця, приєднана протягом року (тобто чиста додана вартість, яка дорівнює валовій доданій вартості мінус споживання основного капіталу), «... не вся представлена тією частиною продукту, що зводиться до заробітної плати й прибутку. Тому що на цю заробітну плату й прибуток купуються послуги, тобто праця, що не ввійшла в цей продукт, у якому представлені заробітна плата й прибуток. Це такі послуги, такі види праці, якими люди користуються в процесі споживання продукту і які не входять у його безпосереднє виробництво».

Таким чином, вартість нереалізованих послуг, ураховується в складі валової доданої продукції сфери виробництва, зайнятого випуском матеріальних благ і реалізованих

послуг. Однак вартість нереалізованих послуг ураховується тут як еквівалент. По натурально-речовинному складі цей еквівалент може складатися лише із засобів виробництва (основного капіталу, сировини, матеріалів і т.п.) і предметів споживання (споживчих товарів і послуг), які випускаються сферою виробництва реалізованих благ. Щоб цей еквівалентний обмін між сферами виробництва реалізованих благ і нереалізованих послуг відбувся, валова додана продукція сфери виробництва реалізованих благ повинна бути достатньою для одержання доходу й формування дохідної частини бюджету, у кількостях, які дозволяють оплатити нереалізовані послуги.

Якщо розглядати валовий внутрішній продукт (ВВП) країни як вартість кінцевих матеріальних благ і всіх послуг, то підхід, реалізований у СНР-93, є, безумовно, правильним, особливо якщо показник ВВП використовується для міжнародних зіставлень. Якщо ж необхідно визначити динаміку продуктивності суспільної праці в даній країні, то більш правильно співвіднести ВВП сфери виробництва реалізованих благ (у незмінних цінах) з відповідними витратами праці цієї ж сфери виробництва.

**Що стосується об'єкта первинного оподаткування в масштабах всієї економіки, то, поза всяким сумнівом, ним є сфера виробництва матеріальних благ і реалізованих послуг, а не весь продукт інституційних секторів СНР. Необхідно помітити, що міжгалузєва модель сфери виробництва матеріальних благ і реалізованих послуг, представлена на початку, може бути заповнена реальними статистичними даними на основі інформації міжгалузєвого балансу. Ці дані можна взяти в тій частині балансу, що відображає структуру галузей сфери матеріального виробництва. При цьому із сукупної валової доданої вартості галузей сфери матеріального виробництва необхідно відняти валову додану вартість, створену домашніми господарствами, тому що із цієї вартості не сплачується ряд податків (ПДВ, податок на прибуток й ін.). На жаль, на цьому шляху є ряд утруднень, пов'язаних з відсутністю необхідної статистичної інформації.**

Для ілюстрації аналітичних властивостей міжгалузєвої моделі сфери виробництва реалізованих благ і вивчення на цій основі властивостей основних податків у даній роботі будуть використані абстрактні числові моделі (таблиця 2).

**Таблиця 2**

**Міжгалузєва модель сфери виробництва реалізованих благ до введення оподаткування, у базові (основних) цінах, млрд грн.**

Галузі виробництва	Випуск $W_i$	У тому числі:			
		проміжне споживання сировини й матеріалів $S_i$	споживання основного капіталу $a_i K_i$	оплата праці найманих робітників $V_i$	прибуток до сплати податків (брутто-прибуток) $P_i$
1. Виробництво основного капіталу $W_1$	18	4	$0,1 \cdot 20 = 2$	6	6
2. Виробництво сировини й матеріалів $W_2$	42	20	$0,1 \cdot 20 = 2$	10	10
3. Виробництво товарів і послуг $W_3$	72	16	$0,1 \cdot 80 = 8$	24	24
Усього:	132	40	$0,1 \cdot 120 = 12$	40	40
Валова додана вартість			92		

(Оскільки розглядається модель з умовою рівної капіталоозброєності праці різних галузей економіки, в таблиці прийнято що:

- за період спостереження (місяць, квартал, рік), капітал робить один повний

оборот;

- капітал має будову, яка визначається пропорцією -  $(K_i+Si)/V_i=4:1$ , при цьому:
- співвідношення  $P_i/V_i=const=1$
- норма накопичення прибутку (реінвестування)  $\eta_i=(\Delta K_i+\Delta Si)/P_i=const=0,2$ :
- всі амортизаційні відрахування направляються на реінвестування, а не на споживання.

Така будова капіталу теоретично можлива в умовах розвинутого ринкового середовища.)

Припустимо, що держава у вигляді державних витрат пред'являє попит на 16,667 % (або  $16\frac{2}{3}\%$ ) остаточних товарів і послуг, вироблених у третій галузі. Отже, на частку держави доводиться  $72 \cdot 0,16667 = 12W_3$ . Відповідно на частку домашніх господарств й інших секторів економіки доводиться  $72W_3 - 12W_3 = 60$  млрд грн. остаточних товарів і послуг.

Структура попиту на остаточні товари й послуги приймає наступний вид:

$$W_3 = V + V_p + T = 40 + 20 + 12 = 72 \text{ млрд грн.}, \quad (5)$$

де  $V$  — заробітна плата найманих робітників сфери виробництва реалізованих благ, установлена на рівні, що забезпечує нормальне відтворення робочої чинності;

$V_p$  — попит на остаточні товари й послуги, обумовлений витратою доходів, у тому числі підприємницького прибутку, використовуваної для індивідуального споживання;

$T$  — сума податків, що стягують державою для покриття державних витрат.

Розглянемо можливі механізми оподаткування, які могли б забезпечити заданий розподіл попиту на остаточні товари й послуги.

3.2. Дослідження податкового навантаження на прибуток галузей в умовах рівної капіталоозброєності праці

3.2.1. Податок на прибуток

Найбільш простий метод оподаткування — прямий податок на первинний підприємницький прибуток. Якщо в розглянутому прикладі встановити ставку податку на прибуток  $N_p$ , рівну 30 %, то загальна сума податків складе:

$$T = PN_p = 40 \cdot 0,3 = 12 \text{ млрд грн.}$$

Звернемо увагу на те, що до введення податку на прибуток норма первинного бруто-прибутку на вкладений капітал становила:

$$P_i/(K_i+Si+V_i)=40/(120 + 40 + 40) = 0,2 \text{ або } 20 \%,$$

причому у всіх сферах виробництва.

(Термін «бруто-прибуток» використовується нами для того, щоб відобразити той факт, що до складу первинного прибутку крім всіх податків входить та її частина, що фактично витрачається при сплаті відрахувань, пропорційних фонду заробітної плати.)

Після сплати податку на прибуток норма чистого прибутку становить повсюдно:

$$r_i = (P_i - T_i)/(K_i + S_i + V_i) = (40 - 12)/(120 + 40 + 40) = 0,14, \text{ або } 14 \%.$$

З теорії вартості відомо, що в умовах розвинутого ринкового середовища, та рівної капіталоозброєності праці у всіх сферах виробництва, *вартості* продуктів збігаються



з цінами виробництва. Подібні ринкові ціни ми називаємо *універсальними* цінами, тобто цінами виробництва товарів, що збігаються з їх вартостями.

$$kv = (K + S)/V,$$

де:  $kv$  - коефіцієнт капіталоозброєності праці:

$V$  - показник кількості витраченої праці, виміряного по динаміці заробітної плати.

Наш задум полягає в тому, щоб спочатку проаналізувати різні системи оподаткування при встановленні універсальних цін, а потім - в умовах, коли вартості продуктів окремих сфер виробництва не збігаються з цінами виробництва.

### 3.2.2. Непрямі податки (податок із продажів)

Припустимо, що потрібно встановити непрямий податок, за допомогою якого можна забезпечити, з одного боку, вилучення в бюджет заздалегідь заданої суми податків, а з іншого, - дотриматися колишньої пропорції розподілу продукту третьої сфери виробництва між державою й іншими секторами економіки. Як було показано, ця пропорція виражається рівністю (5).

$$W_3 = V + V_p + T = 40 + 20 + 12 = 72 \text{ млрд грн.}, \quad (5)$$

Відповідно до виконаних розрахунків,  $((12/(40+20)) \cdot 100 = 20\%)$  для досягнення рівноцінного оподаткування за допомогою введення непрямого податку на продажі остаточних товарів і послуг ставку податку необхідно встановити на рівні 20 %.

У таблиці 3 наведені результати розрахунку, що ілюструють стан міжгалузевої моделі виробництва після введення податку із продажів. При розрахунках врахований вплив закону Д. Рікардо: «Усе, що збільшує заробітну плату, зменшує прибуток на капітал; тому всякий податок на товари, які споживаються робітником, має тенденцію знижувати норму прибутку».

Відповідно до закону Д. Рікардо заробітна плата у всіх галузях виробництва збільшена номінально на 20 %, тому що ціна реалізації споживчих товарів і послуг після введення податку із продажів збільшується також на 20 %.

Одночасно в галузях виробництва прибуток зменшений на ті суми, на які зросла заробітна плата.

Тепер пропорція розподілу продукту, зробленого в третій галузі виробництва, між державою й іншими її споживачами виражається наступною рівністю:

$$W_3 = V + V_p + T = 48 + 24 + 14,4 = 86,4. \quad (6)$$

Таблиця 3

Міжгалузева модель виробництва реалізованих благ після введення загального податку із продажів остаточних товарів і послуг (ставка податку 20 %), млрд грн.

Галузі виробництва	Випуск $W_i$		У тому числі:					
	у базових цінах	у нових цінах	проміжне споживання сировини і матеріал $S_i$	споживання основного капіталу $a_i K_i$	оплата праці найманих робітників $V_i$	прибуток у базових цінах, податок із продажів (+) $P_i$		
					до введення податку	після введення податку	до введення податку	після введення податку

1. Виробни основного капіталу	18	18	4	2	6	7,2	6	4,8
2. Виробни сировини і матеріалів	42	42	20	2	10	12	10	8
3. Виробни товарів і послуг	72	86,4	16	8	24	28,8	24	19,2 (+14,4)
Усього:	132	146,4	40	12	40	48	40	32
Валова додана вартість, у базових цінах				92				
Валова додана вартість, у ринкових цінах				92 + 14,4 = 106,4				

Порівняння рівностей (5) і (6) показує, що у першому і другому випадку на частку робітників доводиться 55,5 % випуску остаточних товарів і послуг, на частку держави й інших секторів економіки відповідно 16,7 й 27,8 %.

До складу остаточних товарів і послуг, що випускаються третьою галуззю сфери виробництва реалізованих благ, поряд із споживчими товарами й послугами, входить також продукція у вигляді основного капіталу, а також сировини, матеріалів і т.п., що за своєю натуральною формою призначена для виробничого споживання. Фактично до складу випуску третьої функціональної галузі включена частина випуску підприємств, які можна було б віднести до першої галузі, і частина випуску підприємств, які можна було б віднести до другої галузі. Однак продукція цих підприємств стосовно загального випуску сфери виробництва реалізованих благ є остаточними товарами й послугами.

**На практиці щоб уникнути багаторазового (відповідно до технологічним ланцюжкам) подорожчання засобів виробництва (устаткування, сировини, матеріалів і т.п.) податок із продажів необхідно встановлювати лише на споживчі товари й послуги, вартість яких прямо не входить у витрати виробництва якогось матеріального блага або реалізованої послуги.**

Припустимо, що в складі випуску остаточних товарів і послуг на частку товарів і послуг виробничого призначення доводиться 25 % або 18 млрд грн. в абсолютному вираженні (у базових цінах). Нехай, наприклад, із цього обсягу в державному секторі споживається продукції на 9 млрд грн., а в інших секторах виробництва нереалізованих послуг також 9 млрд грн. Таким чином, сума споживчих товарів і послуг у базових цінах становить  $72 - 18 = 54$  млрд грн.

Для того щоб знайти нову ставку податку із продажів, яка б забезпечувала наповнення бюджету, достатню для покриття колишніх державних витрат, необхідно скласти й вирішити так рівняння:

$$W_{zv} \cdot N_w = W_{zg} \cdot N_w + W_{1,2g} \text{ або } 54N_w = 3N_w + 9 \quad (7)$$

Де:  $W_{zv}$  - вартість споживчих товарів і послуг у випуску остаточних товарів і послуг, у базових цінах;

$W_{zg}$  - вартість споживчих товарів і послуг, що придбані за рахунок державних витрат;

$W_{1,2g}$  — вартість продукції виробничого призначення, що придбані за рахунок державних витрат;

$N_w$  — єдина ставка податку із продажів споживчих товарів і послуг.

Вирішивши рівняння (7), одержимо  $N_w = 17,65$  %. Таким чином, якщо не встановлювати податок із продажів на товари й послуги виробничого призначення, то відбувається відносно здешевлення продукції виробничого призначення, споживаної в державному секторі й інших секторах, що виробляють нереалізовані послуги. Тепер

податків потрібно менше й ставка податку із продажів знижується з 20 до 17,65 % (таблиця 4).

Проведений аналіз впливу податку із продажів на структуру міжгалузевого балансу дозволяє зробити наступний висновок: в умовах ринкової рівноваги непрямі податки лише із зовнішньої сторони, оскільки вони встановлюються в цінах споживчих товарів і послуг, повністю сплачуються їхніми споживачами. У дійсності будь-який непрямий податок, установлюваний у відсотках до базової ціни споживчих товарів і послуг, по закінченні певного часу супроводжується (за умови відповідного збільшення маси грошей в обігу) номінальним ростом заробітної плати й викликає відповідне зниження норми чистого прибутку у всіх сферах виробництва.

Таблиця 4

Міжгалузева модель виробництва реалізованих благ після введення загального податку із продажів споживчих товарів і послуг (ставка податку 17,65 %), млрд грн.

Галузі виробництва	Випуск		У тому числі					
			Проміжне споживання $S_i$	Споживання основного капіталу $aiKi$	Оплата праці найманих робітників $V_i$		Прибуток у базових цінах, податок із продажів $P_i$	
	У базових цінах $W_i$	У нових цінах $W_i$			До уведення податку	Після уведення податку	До уведення податку	Після уведення податку
1. Виробництво основного капіталу	18	18	4	2	6	7,06	6	4,94
2. Виробництво сировини й матеріалів	42	42	20	2	10	11,77	10	8,23
3. Виробництво товарів і послуг	72	81,53	16	8	24	28,24	24	19,76 (+9,53)
усього	132	146,4	40	12	40	47,07	40	32,93
Валова добавлена вартість у базових цінах				92				
Валова добавлена вартість у ринкових цінах				92+9,53+101,53				

А це означає, що непрямі податки, що сплачуються працівниками сфер виробництва, при дотриманні умов ринкової рівноваги трансформуються у відповідні податки з підприємницького прибутку, справляючи опосередкований понижуючий вплив на норму цього прибутку. Інша частина непрямих податків, що сплачується підприємцями при покупці ними споживчих товарів і послуг, знижує масу прибутку, яку підприємці накопичують, а потім використовують для інвестицій (нагромадження капіталу). І лише третя частина непрямих податків, що сплачують державні службовці й населення, що живе на трансферти держави, не впливає подібним чином на економіку сфер виробництва реалізованих благ.

Аналіз даних таблиці 3 показує, що в умовах універсальних цін номінальне підвищення заробітної плати, обумовлене введенням непрямого податку (податку із продажів споживчих товарів і послуг), викликає зниження норми прибутку з 20 до 15,9 %, причому у всіх галузях виробництва. Галузі виробництва не є при цьому безпосередніми платниками податку, непрямий податок як сума грошей утворюється в момент

роздрібного продажу споживчих товарів, робіт або послуг і являє собою відрахування з номінального приросту заробітної плати робочих і інших доходів, використовуваних для купівлі споживчих товарів і послуг. У сфері виробництва реалізованих благ джерелом номінального приросту заробітної плати служить прибуток галузей (підприємств).

Вихідний стан економіки, що передувє введенню податку із продажів, може характеризуватися наявністю надлишку грошей у кінцевих споживачів. У цьому випадку дійсним платником непрямого податку буде виступати споживач товару, на який податок перекладається шляхом надбавки до ціни товару. У практичному відношенні необхідно також ураховувати, що при певних обставинах і прямі податки також в остаточному підсумку можуть виявитися перекладеними на споживача (наприклад, через механізм росту цін).

Непрямі податки в ряді випадків складно перекласти на споживача навіть при наявності в нього надлишку грошей, тому що при додатковому введенні цих податків споживачі далеко не завжди продовжують купувати товар за завищеними цінами в колишньому обсязі, отже, зменшується обсяг продажів товару. Наприклад, у результаті зміни податкового законодавства були підвищені ставки акцизів на групу товарів. У результаті підвищення акцизів збільшилися ціни на дані товари. Це обумовило падіння обсягів продажів цих товарів настільки, що зробило виробництво даних виробів не вигідним. Тому з метою відновлення колишніх обсягів продажів виробники й продавці були змушені частково переглянути свою цінову політику й зменшити норму одержуваного прибутку.

### 3.2.3. Податок на додану вартість

Припустимо, що ставка ПДВ установлена на рівні 20 %. Механізм нарахування й стягнення ПДВ у бюджет заключатися в наступному.

Будь-яка сфера виробництва (підприємство) при придбанні сировини, матеріалів і т.п. сплачує постачальникам так званий податковий кредит у формі включеного до складу їхньої ринкової ціни ПДВ. Він становить 20 % від відповідних витрат, що враховують у собівартості, вірніше, у валових витратах підприємства. Тому величина податкового кредиту, наприклад, у першій галузі виробництва, представленої в таблиці 2, складе:

$$S_i \cdot 0,2 = 4 \cdot 0,2 = 0,8$$

У свою чергу, сфера виробництва зобов'язана збільшити вартість реалізації власної продукції на 20 % і визначити так названу суму податкових зобов'язань  $18 \cdot 0,2 = 3,6$ . У бюджет вноситься різниця між сумами податкових зобов'язань і кредиту, тобто  $3,6 - 0,8 = 2,8$ . Представимо цей процес оподаткування за допомогою формули:

$$T_{\text{пдв}i} = W_i \cdot 0,2 - S_i \cdot 0,2 = (W_i - S_i) \cdot 0,2 \quad (8)$$

$$y_i = a_i K_i + V_i + P_i = W_i - S_i \quad (2)$$

$U_i$  – валова додана вартість

Порівнюючи формули (8) і (2), можна було б зробити висновок, що податок у загальному випадку стягується з валової доданої вартості підприємства, розрахованої в базових цінах. З цієї точки зору розглянутий податок й одержав назву податку на додану вартість.

Однак підприємства купують на ринку не тільки проміжні продукти, але й інвестиційні товари й послуги, необхідні для проведення валових інвестицій. Тому в дійсності будь-яке підприємство, що здійснює реальні інвестиції, сплачує в бюджет не всю суму податку на валову додану вартість, а менше, тобто:

$$T_{ndv\ i} = (W_i - S_i) \cdot 0,2 - (a_i K_i + \Delta K_i + \Delta S_i) \cdot 0,2 \quad (9)$$

(З метою оподаткування прибутку (див. п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств») платник податків (за винятком виробників сільгосппродукції) зобов'язаний вести облік приросту (зниження) балансової вартості покупних матеріалів, сировини, що комплектують і напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві й залишках готової продукції. Якщо має місце приріст зазначених запасів за квартал, то він віднімається з валових витрат платника податків. Абсолютна величина зниження запасів додається до валових витрат.)

Тому база оподаткування при стягненні податку на додану вартість виявляється змінною, а саме:

1) при повній відсутності на підприємстві валових інвестицій, коли:

$$a_i K_i + \Delta K_i + \Delta S_i = 0,$$

база оподаткування дійсно дорівнює доданій вартості, яка дорівнює:

$$a_i K_i + V_i + P_i;$$

2) при відсутності на підприємстві чистих інвестицій або при:

$$\Delta K_i + \Delta S_i = 0,$$

Тобто, коли валові інвестиції дорівнюють амортизації  $a_i K_i$ , база оподаткування дорівнює чистій продукції або сумі фонду оплати праці й бруто-прибутку  $V_i + P_i$ ,

3) при валових інвестиціях, які дорівнюють:

$$a_i K_i + \Delta K_i + \Delta S_i$$

база оподаткування, визначена в попередньому випадку, скорочується на суму ПДВ, включену в ціну продукції, що утворює натурально-речовинний склад чистих інвестицій підприємства.

На змінний характер реальної бази оподаткування ПДВ на підприємстві дотепер не звертали особливої уваги. У Законі України «Про податок на додану вартість» база оподаткування визначена формально і у неявному вигляді. Фактично в ст. 4 Закону база оподаткування призначена для цілей визначення суми податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг). Через це протиріччя деякі автори як номінальну базу (об'єкт) оподаткування розглядають виторг від реалізації товарів (робіт, послуг), а як реальну базу (об'єкт) - додану вартість. Але якщо в якості бази визначити додану вартість, то тоді відпадає необхідність у застосуванні правила заліку в податковому кредиті ПДВ, сплаченого при придбанні основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Якщо визначити сумарний податок на додану вартість, який перераховується в бюджет всіма галузями виробництва і за умови, що платниками ПДВ є винятково всі підприємства галузей, то одержимо наступні формули:

$$\sum T_{ndv\ i} = [ВВП - (\Delta K + \Delta S)] \cdot 0,2 \quad (10)$$

$$\sum T_{ndv\ i} = W3 \cdot 0,2 \quad (11)$$

де: ВВП - валова додана вартість або валовий внутрішній продукт, створений у сфері виробництва матеріальних благ і реалізованих послуг;

$W_3$  — вартість товарного випуску матеріальних благ і реалізованих послуг, у базових цінах.

З формул (10) і (11) виходить, що за допомогою ПДВ потенційно можна направити в бюджет таку ж суму, як і за допомогою стягнення рівного по ставці податку з продаж кінцевих товарів і реалізованих послуг, спожитих домашніми господарствами, державним сектором і секторами, що виробляють нереалізовані послуги. З огляду на те, що попит державного сектора визначений в основному сумою податків, що стягують, на практиці товари й послуги виробничого призначення, споживані в цьому й іншому секторах економіки, як правило, звільнені від податку із продажів.

Припустимо далі, що 20% ПДВ уводиться не для заміни якого-небудь діючого податку (наприклад, податку із продажів), а з метою збільшення загального податкового навантаження на ВВП. У цьому випадку необхідно врахувати, що уведення ПДВ означає реальне збільшення ринкової ціни на всі реалізовані блага, у тому числі на споживчі товари й послуги на 20 %. За даними моделі, представленій в таблиці 2, ринкова ціна кінцевих товарів збільшується з 72 до 86,4 млрд грн. або на 14,4 млрд грн.

У підсумку грошова оцінка ВВП зростає за рахунок підвищення вартості споживчих витрат на 14,4 млрд грн. Відновлення ринкової рівноваги досягається за рахунок номінального збільшення рівня заробітної плати в галузях виробництва й у цілому по народному господарству на 20 %. У результаті зазначеного підвищення заробітної плати базовий прибуток сфер виробництва зменшується.

Як відзначалося вище, галузі виробництва реалізованих благ витрачають гроші не тільки на придбання проміжних продуктів у вигляді сировини й матеріалів, але й на валові інвестиції в основний капітал і приріст виробничих запасів. У зв'язку з тим, що ці витрати супроводжуються нарахуванням ПДВ, суми якого входять до складу податкового кредиту, загальна сума грошових надходжень ПДВ у бюджет зменшується. Тому величина ПДВ, яку сфера виробництва сплачує в бюджет, визначається по формулі (9).

$$T_{\text{дв } i} = (W_i - S_i) \cdot 0,2 - (a_i K_i + \Delta K_i + \Delta S_i) \cdot 0,2 \quad (9)$$

У розглянутому числовому прикладі  $\Delta K / K = \Delta S / S = 0,05$ , що дозволяє збільшити за рахунок чистих інвестицій застосований капітал у кожній зі сфер виробництва на 5 %. Розрахункові показники міжгалузевої моделі виробництва після введення й сплати ПДВ наведені в таблиці 5.

Таблиця 5

Міжгалузева модель виробництва реалізованих благ після введення ПДВ, у цінах реалізації, млрд грн.

Галузі виробництва	Випуск $W_i \cdot 1,2$	У тому числі:					
		проміжне споживання сировини й матеріалів $S_i \cdot 1,2$	споживання основного капіталу $a_i K_i \cdot 1,2$	оплата праці найманих робітників в $V_i \cdot 1,2$	ПДВ, сплачений у бюджет $T_{\text{дв}}$	нетто-прибуток після сплати ПДВ $P_i$	Брутто-прибуток в цінах реалізації
1. Виробництво основного капіталу	(18) 21,6	(4) 4,8	(2) 2,4	(6) 7,2	2,16	(6) 5,04	7,2
2. Виробництво сировини й ма-	(42) 50,4	(20) 24,0	(2) 2,4	(10) 12	3,6	(10) 8,4	12

теріалів							
3. Виробництво	(72) 86,4	1(16) 9,2	(8) 9,6	(24) 28,8	8,64	(24) 20,16	28,8
у товарів і послуг							
Усього:	(132) 158,4	(40) 48	(12) 14,4	(40) 48	14,4	(40) 33,6	48
Валова додана вартість, у базових цінах	92						
Валова додана вартість, у цінах реалізації	((92+(92•0,2=18,4)) 110,4						

**З таблиці 5 видно, що загальна сума ПДВ, що сплачена всіма сферами виробництва в бюджет, дорівнює 14,4 млрд грн. Вона в точності відповідає сумі податків із продажів по ставці 20 % (див. таблицю 5).**

*Цей результат не випадковий, тому що у формулі (11) ставка ПДВ може бути замінена ставкою податку із продажів остаточних товарів і послуг, що випускаються сферою виробництва реалізованих благ.*

*Звернемося до таблиці 1 і на її основі спробуємо оцінити суму ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет. Із цією метою припустимо, що сектор нефінансових корпорацій є основним платником ПДВ. Підставивши у формулу (10) ВВП = 56679 млн грн.;  $\Delta K = 15490$  млн грн. і  $\Delta S = 1106$  млн грн. (зміна запасів у галузях сфери матеріального виробництва) одержимо, що в 1998 році в бюджет повинне було надійти ПДВ у сумі 8016,6 млн грн. Фактичні надходження ПДВ у бюджет України в 1998 році склали 7460,1 млн грн., що на 6,9 % менше. Цю різницю можна пояснити в основному застосуванням нульової ставки ПДВ по деяких товарах, а також іншими податковими пільгами.*

*На наш погляд, вагомою причиною недобору ПДВ у бюджет є помилкова практика відшкодування з коштів бюджету сум ПДВ, сплачених підприємствами як податковий кредит при виготовленні експортної продукції, а також торговельними посередниками в складі ціни придбання товарів, які ними експортуються. Справа в тому, що при експорті продукції не потрібно встановлювати яку-небудь нормативну надбавку до ціни у вигляді податкового зобов'язання, тому що при визначенні ціни експортної продукції звичайно орієнтуються на існуючий рівень світових цін на дану продукцію. А це означає, що при вигідному рівні ціни експортер не може зазнати збитків від експорту, обумовлені попередніми витратами в сумі податкового кредиту по ПДВ.*

*Експортер продукції відшкодовує і повинен відшкодувати витрати від сплати податкового кредиту по ПДВ за допомогою того, що експортна ціна зобов'язана заздалегідь містити необхідну суму відшкодування. Якщо ж експортна ціна не дозволяє компенсувати всі попередні витрати, то вона або занижена, або взагалі не вигідна для експорту відповідної продукції. Зрозуміло, витрати в сумі податкового кредиту варто включати до складу валових витрат підприємства-експортера, що відповідно зменшить податок на прибуток.*

*Інша справа, якщо мова йде про застосування нульової ставки ПДВ на товари дитячих асортиментів, медичні препарати й інші соціально значимі товари. У цьому випадку ціль застосування нульової ставки ПДВ заключається в стимулюванні державою застосування знижених цін реалізації. Зниження ціни можливо в цьому випадку завдяки відшкодуванню негативного сальдо ПДВ із бюджету.*

*Тепер можна відповісти на запитання про те, прямим чи непрямим є податок на додану вартість?*

*Той факт, що платник ПДВ не включає відповідні податкові суми до складу ціни і валових витрат (собівартість), є лише виконанням законодавчо встановленої процедури нарахування податку й обліку витрат виробництва. З економічної точки зору зазначені*

податкові суми можна, безумовно, включити як до складу ціни, так і до складу собівартості, і тепер ціна й собівартість будуть виражені в дійсних ринкових цінах, по яких продавалися товари й купувалися елементи валових витрат платника ПДВ.

Аналіз структури випуску валового продукту в цінах реалізації, які в 1,2 рази вище базових цін (див. таблицю 5), показує, що величина ВВП збільшується з 92 до 110,4 млрд грн., або на 20 %. З огляду на, що заробітна плата номінально вже підвищена на 20 %, то і обсяги бруutto-прибутку до сплати ПДВ у кожній сфері виробництва зростають на 20 %.

Нетто-прибуток  $P_i$ , показаний в таблиці 4 це реальні суми чистого прибутку, які підприємства відповідних сфер виробництва одержують після сплати ними в бюджет ПДВ. Реальними є також суми бруutto-прибутку до сплати податку  $P_i \cdot 1,2$ , з яких підприємства фактично платять нарахований податок на додану вартість  $T_{пдв}$ . Тому можна розрахувати показник податкового навантаження від ПДВ на бруutto-прибуток у ринкових цінах по формулі:

$$\pi_i = \frac{T_{пдв}}{P_i \cdot 1,2} \cdot 100\% = \frac{T_{пдв}}{(T_{пдв} + P_i)} \cdot 100\% \quad (12)$$

У таблиці 6 наведені результати розрахунку бруutto- і нетто-прибутку галузей виробництва й відповідні показники податкового навантаження на бруutto-прибуток. У цій же таблиці наведені показники підприємницької рентабельності капіталу у формі норми прибутку.

Таблиця 6

Чистий прибуток і податкове навантаження після введення ПДВ, у цінах реалізації, млрд грн.

Галузі виробництва	Валовий прибуток у цінах реалізації	ПДВ, сплачений у бюджет	Чистий прибуток що залишається у сфері виробництва	Норма чистого прибутку до переоцінки основного капіталу й запасів, %	Норма чистого прибутку після переоцінки основного капіталу й запасів, %	Податкове навантаж на валов прибуток %
1. Виробн основного капіталу	7,2	2,16	5,04	15,4	14	30
2. Виробн сировини й матеріалів	12	3,6	8,4	15,4	14	30
3. Виробн товарів і послуг	28,8	8,64	20,16	1,54	14	30
Усього:	48	14,4	33,6	15,4	14	30

У першому випадку норма прибутку розрахована за умови, що основний ( $K$ ) і оборотний матеріальний ( $S$ ) капітали виражені в базових цінах, а в другому випадку,— у цінах реалізації, які в нашому прикладі на 20 % вище базових цін. Оборотний грошовий капітал ( $V$ ) збільшений по цим двох варіантах на 20 %.

Аналіз показує, що введення 20 % ПДВ супроводжується загальним підвищенням цін реалізації в розмірі ставки податку й приводить фактично до такого ж





	нульов ставки ПДВ	нульов ставки ПДВ	нульо ставки ПДВ	нульов ставки ПДВ	нульов ставки ПДВ	нульов ставки ПДВ	нульов ставки ПДВ	нульов ставки ПДВ
1. Виробн основного капіталу	2,16	2,2	5,04	6,133	14	17,6	30	26,4
2. Виробн сировини й матеріалів	3,6	-0,6	8,4	8,756	14	15,8	30	-7,4
3. Виробн товарів і послуг	8,64	8,8	20,16	24,533	14	17,6	30	26,4
Усього:	14,4	10,4	33,6	39,422	14	17,2	30	20,9

Загальне податкове навантаження на бруто-прибуток (у цінах реалізації) знизилися з 30 до 20,9 %, причому в першій і третій галузях з 30 до 26,4 %, а в другій галузі податкове навантаження стало відємним, що вказує на наявність субвенцій у даній сфері виробництва.

Варто звернути увагу на те, що норма чистого прибутку в другій галузі підвищилася з 14 до 15,8 %, однак вона виявляється нижче, ніж в інших сферах (17,6 %). Розрахунки показують, що для підвищення норми прибутку в другій галузі з 14 до 15,8 % треба було б зменшити суму ПДВ, що сплачує цією сферою в бюджет, на 1,0749 млрд грн., або на 29,9 %.

### 3.2.4. Податки на фонд заробітної плати

Одним із широко використовуваних методів оподаткування в більшості країн є встановлення різних податків, відрахувань, внесків і зборів, встановлюваних пропорційно фонду заробітної плати юридичної особи, що є платником податків (таблиця 8).

Таблиця 8

Податки, що нараховувалися на фонд заробітної плати в Російській Федерації (1997)

Податки й страхові внески	Одержувач	Ставка, %	Строк	Пільги
Транспортний податок	Федеральний бюджет		Ежемес.	Державні підприємства й організації
Податок на потреби утворення	Регіональні бюджети	Не більше 1 %	Ежемес.	Державні інститути
Відрахування пенсійний фонд	Пенсійний фонд	28	Ежемес.	Громадські організації інвалідів і пенсіонерів
Внески у фонд соціального страхування			Ежемес.	Суспільні організації інвалідів і пенсіонерів
Внески в соціальний фонд	Государственный фонд зайнятості		Ежемес.	Суспільні організації інвалідів і релігійні організації

Внески у фонди обяза-обязательного тельного страхо- ванія страхування	Фонд 3,6 міди- ме-цинского дицинского	Ежемес. Громадські організації інвалідів і релігійні організації
Податок на містячи- Місцевий ние міліції, благо- бюджет устрій території й т.д.	3	Ежемес.
Збори на збирання Місцевий вулиць населених . бюджет пунктів	Опред	Ежемес. місць.

У зв'язку з тим, що кожний податок, що нараховує на фонд заробітної плати, як правило, стягується по пропорційній ставці, комплексний вплив подібних податків на структуру міжгалузевого балансу виробництва можна простежити, використовуючи об'єднану ставку податку на фонд заробітної плати. Подібний об'єднаний податок в Україні одержав назву соціального податку.

Установимо об'єднану ставку податку на фонд заробітної плати на рівні 30 %. При такій ставці оподатковування доходів галузей виробництва, представлених у таблиці 2, дозволяє перерахувати в бюджет 14,4 млрд грн. Тобто рівно стільки, скільки це дозволяли зробити альтернативні податки — податок на прибуток при ставці 30 %, податок із продажів всіх остаточних товарів і послуг при ставці 20 % і ПДВ при ставці 20 %.

При цьому податкове навантаження на бруто-прибуток у всіх сферах виробництва, як й у випадку встановлення 30 % податку на прибуток, виявляється рівним 30 %.

Подібний збіг викликаний тим, що ми використаємо універсальні ціни, при яких відношення первинного бруто-прибутку до фонду заробітної плати у всіх сферах виробництва приймає однакове значення, що у нашому випадку дорівнює 1.

У таблиці 9 наведений ряд показників, які дозволяють порівняти основні результати оподатковування при використанні альтернативних податків.

Таблиця 9

Порівняння впливу альтернативних податків на структуру розподілу ВВП

Показники	Види податку (ставка податку)				
	Податок на прибуток 30%	Податок на зар. плату 30%	Податок із продажів 20%	Податок із продажів 17 65%	ПДВ 20%
Індекс номінального підвищення ВВП (валової доданої вартості), %	100	100	115,7	110,4	120
Питома вага податків у сукупній ціні реалізації остаточних товарів і послуг, %	16,7	16,7	16,7	11,7	16,7
Питома вага податків у ВВП (у цінах реалізації), %	13,0	13,0	13,5	9,4	13,0
Податкове навантаження на сукупну бруто – прибуток (у цінах реалізації), %	30	30	20*	17,7*	30

Норма чистого прибутку (у цінах реалізації), %	14	14	15,4	15,9	14**
--	----	----	------	------	------

\* Як сума податків розглядається сума зменшення бруто- прибутку за рахунок номінального підвищення заробітної плати в галузях.

\*\* З урахуванням переоцінки основних фондів й оборотного капіталу по сировині й матеріалам. Без переоцінки норма чистого прибутку становить 15,4 %.

**Аналіз показує, що введення таких податків, як податок на прибуток і податок на фонд заробітної плати не вимагає номінального підвищення заробітної плати, тому що вони не порушують рівновагу на ринку благ.**

**Введення податку із продажів або ПДВ супроводжується номінальним ростом ВВП (валової доданої вартості) у цінах реалізації, причому найбільшою мірою це номінальне збільшення властиво ПДВ. У нашому прикладі індекс номінального росту ВВП при уведенні податку із продажів остаточних товарів і послуг становить 115,7 %, а при уведенні ПДВ - 120 %.**

**Головний висновок, що впливає із проведеного аналізу, заключається в тому, що в кожному разі за умови дотримання рівноваги на ринку благ вплив всіх розглянутих податків зводиться до зменшення маси й норми підприємницького прибутку. У всіх випадках прямі податки — податок на прибуток, податок, що нараховує на фонд заробітної плати, а також ПДВ, що, як було встановлено, також відноситься до прямих податків,— викликають рівноцінне зниження норми прибутку з 20 до 14 %. Лише перехід до стягнення податку із продажів кінцевих товарів і послуг дає деякий відносний вигравш відносно норми прибутку: вона знижується з 20 до 15,4 %, тому що цей податок не впливає на рівень цін товарів, що входять у витрати виробництва реалізованих благ. При введенні рівноцінного по наповненню державного бюджету податку із продажів споживчих товарів і послуг (ставка 17,65 %) питома вага податків у ВВП (валової доданої вартості сфери виробництва реалізованих благ) становить усього 9,4 % проти 13-13,5 % при інших способах оподаткування.**

*Не випадково в США замість ПДВ використовують податок з роздрібних продаж, ставка якого в окремих штатах доходить до 8,25 %.*

*Вся справа в тому, що непрямі податки не дозволяють здійснити повною мірою принцип прямого прогресивного оподаткування доходів, вони перешкоджають реалізації цього принципу, тому що не можуть мати прогресуючу ставку.*

### 3.3. Особливості спільного використання різних податків

**У будь-якій податковій системі принципове значення має послідовність вилучення або сплати податків. В Україні спочатку беруть акцизи, ПДВ, а потім податки, пропорційні фонду заробітної плати, і податки, які відносяться на собівартість продукції. На закінчення процесу оподаткування стягується податок на прибуток.**

*Звернемо увагу, що в цьому ланцюжку пріоритет відданий ПДВ, що стягується без обліку дійсного фінансового становища підприємства. Припустимо, наприклад, що вартісна структура випуску продукції на умовному підприємстві за один оборот оборотного капіталу має такий вигляд, у млн грн. (див. таблицю 10).*

Таблиця 10

Структура випуску продукції на умовному підприємстві, у базових цінах, млн грн.

Випуск про-	У тому числі:				Реінвестований прибуток
	витрати сировини	амортизація	фонд зар	брутто-	<i>li</i>

дукції в базових цінах $W_i$	і матеріалів без ПДВ $S_i$	без ПДВ $aiKi$	плати робітників $V_i$	прибуток до сплати податків $P_i$	
180	40	0,1 200 = 20	100	20	12

\* Передбачається, що при даному фонді заробітної плати середня заробітна плата не перевищує середньогалузевий рівень.

Норма прибутку до сплати податку на даному підприємстві становить:

$$r = P/(aiKi + S + V) = 20/(200+40+100) = 0,059, \text{ або } 5,9 \%,$$

а рентабельність продажів у базових цінах:

$$P / W \cdot 100 \% = 20/180 \cdot 100\% = 11,1 \%.$$

Якщо підприємство витратило всю амортизацію й реінвестований прибуток для валових інвестицій, воно повинне сплатити ПДВ у наступному розмірі:

$$T_{пдв} = (W - S - aK - I) \cdot 0,2 = (180 - 40 - 20 - 12) \cdot 0,2 = 21,6 \text{ млн грн.}$$

Якщо ж амортизація зберігається й валові інвестиції дорівнюють нулю, то ПДВ, що сплачує в бюджет, через відсутність бюджетного відшкодування відповідного податкового кредиту збільшується до 28 млн грн.

$$T_{пдв} = (W - S) \cdot 0,2 = (180 - 40) \cdot 0,2 = 28 \text{ млн. грн.}$$

У цьому випадку за рахунок включення в ціну реалізації податкових зобов'язань у сумі 36 млн грн. і наступної компенсації податкового кредиту в сумі 8 млн грн. базовий прибуток підприємства не зміниться й складе 20 млн грн.

$$T_{зобов'язання} = W \cdot 0,2 = 180 \cdot 0,2 = 36 \text{ млн. грн.}$$

$$T_{кредит} = S \cdot 0,2 = 40 \cdot 0,2 = 8 \text{ млн. грн.}$$

Якщо сукупний податок на фонд заробітної плати становить 30 %, то підприємство повинне заплатити в бюджет і різні централізовані фонди ще 30 млн грн. Однак підприємство має у своєму розпорядженні прибуток у розмірі всього 20 млн грн., у той час як до сплати ПДВ воно мало  $20 + 28 = 48$  млн грн. валового прибутку, а фактична рентабельність продажів становила в цінах реалізації  $48/216 \cdot 100 \% = 22,2 \%$ .

$$48 \text{ млн. грн} = P + T_{пдв}$$

$$216 \text{ млн. грн} = W + T_{зобов'язання}$$

Щоб заплатити всі податки й вийти хоча б на рівень нульової рентабельності, підприємство змушене збільшити базову ціну на 10 млн грн., тобто з 180 до 190 млн грн., а ціну реалізації - з 216 до 228 млн грн. Тепер воно в стані заплатити податок на фонд заробітної плати в сумі 30 млн грн.

У той же час сума ПДВ, що сплачує в бюджет, зростає з 28 до 30 млн грн. Очевидно, що в умовах ринкової економіки не завжди можливо поправити своє фінансове становище за допомогою збільшення ціни реалізації продукції. Це, швидше за все, виключення, а не правило.

У таблиці 11 розглянуте спільне застосування наступних основних податків: ПДВ - 20 %; податок, що нараховує на фонд заробітної плати - 30 % і податок на прибуток - 30 %. У якості вихідної міжгалузевої моделі виробництва використана числова модель, представлена в таблиці 2.

Таблиця 11

Міжгалузева модель виробництва реалізованих благ після введення ПДВ (20 %), податку на фонд зарплати (30 %) і податку на прибуток (30 %), у цінах реалізації, млрд грн.

Галузі виробництва	Випуск $W_i \cdot 1,2$	У тому числі				Чистий прибуток $P_i$
		собівартість у цінах реалізації $(S_i + a_i K_i + V_i) \cdot 1,2$	податки			
			ПДВ сплачений у бюджет $T_{пдв}$	податок на фонд оплати $T_{vi}$	Податок на прибуток $T_{pi}$	
1.Виробництво основного капіталу	21,6	14,4	2,16	2,16	0,864	2,016
2.Виробництво сировини і матеріалів	50,4	38,4	3,6	3,6	1,440	3,36
3.Виробництво товарів і послуг	86,4	57,6	8,64	8,64	3,456	8,064
Усього	158,4	168	14,4	14,4	5,760	13,44

Аналіз даних, наведених у таблиці 11 показує, що в умовах універсальних цін застосування системи розглянутих податків викликає рівномірне податкове навантаження на бруто-прибуток, що становить у кожній з галузей 72 %.

У таблиці 12 наведені результати розрахунку загального податкового навантаження на бруто-прибуток, доход і ВВП. Як бачимо, загальне податкове навантаження на ВВП становить 31,1 %.

Таблиця 12

Показники податкового навантаження при використанні системи податків, у цінах реалізації

ВВП, млрд грн.	110,4
Податкове навантаження, %	
— на валовий прибуток	72
— на ВВП	31,3