

МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ



МАУП

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Навчальний посібник

Київ 2007

ББК 65.261.4я73
П44

Автори: *М. В. Грідчіна (передм., розд. 1–12, 14),
В. Б. Тропіна (передм., розд. 1–12, 14),
Л. Л. Варениченко (розд. 15),
В. Л. Шпонька (розд. 13),
Л. О. Пруднікова (розд. 13)*

Рецензенти: *І. О. Лютий, д-р екон. наук, проф.
О. Л. Лісовська, канд. екон. наук, проф.*

Податкова система: Навч. посіб. / М. В. Грідчіна, В. Б. Тропіна,
П44 Л. Л. Варениченко та ін. — К.: МАУП, 2007. — 160 с. — Бібліогр. :
с. 148–155.

ISBN 966-608-742-6

У пропонованому посібнику викладено теоретичні основи оподаткування, принципи оподаткування, класифікацію податків за різними ознаками, основи податкової політики держави, структуру податкової системи. Розглянуто особливості основних видів податків, методи розрахунку податкових платежів, порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб в Україні, функції і завдання державної податкової служби, відповідальність за порушення податкового законодавства, організацію податкового контролю, вплив оподаткування на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Посібник підготовлено на основі законодавчих норм станом на 1 жовтня 2005 р.

Для студентів економічних спеціальностей, керівників усіх рівнів і підприємців.

ББК 65.261.4я73

ISBN 966-608-742-6

- © М. В. Грідчіна, В. Б. Тропіна,
Л. Л. Варениченко та ін., 2007
- © Міжрегіональна Академія управління
персоналом (МАУП), 2007

Передмова

Для повноцінного існування держави потрібні величезні фінансові ресурси, які акумулюються у бюджетних і позабюджетних державних централізованих фондах переважно завдяки функціонуванню податкової системи. Економічні відносини, пов'язані з податками, тією чи іншою мірою стосуються усього населення країни, тому основні теоретичні і практичні аспекти побудови податкової системи цікавлять не лише спеціалістів (економістів, юристів, керівників усіх рівнів, підприємців), а й пересічних громадян.

Система оподаткування в Україні формується з 1991 р. Не дивлячись на незмінність основних принципів і підходів до побудови цієї системи, викладених в Законі України “Про систему оподаткування”, вона, тим не менш, є змінною: вносяться доповнення, уточнення, поправки. Правові норми, що регулюють відносини, пов'язані із збиранням, розподілом і використанням податкових надходжень в Україні, відображають усі зміни державної фінансової політики, які спрямовано на подолання економічної кризи і створення ефективної ринкової економіки.

Нестабільність податкового законодавства суттєво ускладнює як практичну підприємницьку діяльність, так і вивчення студентами порядку оподаткування фізичних і юридичних осіб в Україні. Багаточисельні зміни і доповнення, що постійно вносять до законодавчої бази, спричинюють швидке застаріння навчальної літератури і потребують постійного її оновлення. В основі написання навчального посібника використано законодавчо-нормативні документи чинні станом на 1 жовтня 2005 р.

Мета пропонованого навчального посібника — висвітлити теоретичні засади оподаткування і податкової політики, методичні положення та практичні аспекти справляння основних видів податків в Україні, структуру, функції та завдання Державної податкової служби, організацію податкового контролю, вплив податків на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Зміст навчального посібника відповідає програмі дисципліни “Податкова система”, вивчення якої є обов'язковим під час підготовки студентів за напрямом “Економіка та підприємництво”.

1. СУТНІСТЬ І ВИДИ ПОДАТКІВ

Податки — обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб у бюджет. Їх виникнення пов'язано з утворенням держави. За економічним змістом податки — це фінансові відносини між державою і платниками податків за умови примусового відчуження частини новоствореної вартості з метою утворення централізованих фондів грошових коштів, потрібних для виконання державою її функцій.

Основними функціями податків вважають фіскальну і регулюючу.

Первинною метою податків у всіх державах було виконання *фіскальної* функції, тобто забезпечення держави джерелами коштів з метою фінансування державних витрат. Згодом держави почали використовувати податкові ставки і податкові пільги для регулювання соціально-економічних процесів, а податки набули *регулюючої* функції — здійснювали вплив на відтворення (стимулювати чи стримувати його темпи, збільшувати чи зменшувати нагромадження капіталу і платоспроможний попит населення), сприяли розв'язанню різних соціальних завдань (соціальний захист осіб з низькооплачуваною заробітною платнею, перерозподіл доходів з метою забезпечення соціально незахищених верств населення, здійснювали ефективну демографічну політику). Оскільки регулюючу функцію податків спрямовано на економічні та соціальні процеси, її поділяють на економічну, стимулюючу, соціальну та ін. Іноді також виокремлюють розподільну і контролюючу функції податків [84]. Відповідно податки, будучи складовою фінансів як економічної категорії, крім специфічної (фіскальної) функції, виконують і загальні функції фінансів (розподільну і контролюючу).

Питання про ефективність використання державою регулюючої функції податків було і залишається одним із центральних питань теорії оподаткування. Історія розвитку теорій податків — це історія боротьби двох основних напрямів в економічній теорії: монетаризму і кейнсіанства.

Прихильники монетарних методів, до яких належать й основоположники класичної політекономії і теорії податків Адам Сміт і Давид Рікардо, вважали, що податки в основному мають виконувати фіскальну функцію і бути нейтральними щодо економічних процесів. Кейнсіанці обстоювали потребу посилення державного регулювання економіки за допомогою фінансових регуляторів, у тому числі податків.

Намагання вдосконалити систему оподаткування здійснює держава шляхом проведення *податкових реформ* — сукупність змін податкового законодавства, що належать до структури податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок і пільг з метою оптимізації оподаткування, досягнення балансу інтересів розвитку економіки і соціальної справедливості.

На різних етапах економічного розвитку під час проведення податкових реформ пріоритетними ставали як монетарні, так і кейнсіанські підходи щодо вдосконалення оподаткування.

Нині, мабуть, ніхто не заперечує потребу використання податків як фінансових регуляторів; відбувається пошук інтеграції неокласичних (монетарних) і кейнсіанських моделей, формується нова теорія податків, яка б охоплювала позитивні аспекти різних напрямів фінансової науки, розроблених у минулому.

Принципи оподаткування вперше було сформульовано *А. Смітом* у його класичній роботі “Дослідження про природу і причини багатства народів”, їх зведено до чотирьох понять: загальність, справедливість, визначеність, зручність.

А. Буковецьким ці принципи сформульовано так [84]:

1. Піддані кожної держави зобов'язані підтримувати її за можливості залежно від своїх коштів, тобто залежно від доходів, які вони отримують під охороною держави.
2. Податок, що має сплачувати кожний громадянин, визначати точно, а не довільно. Час і розмір сплачуваного податку, спосіб його сплати має бути зрозумілим і відомим як самому платнику, так і будь-кому іншому.
3. Кожний податок має стягуватися у такий час і спосіб, які є зручними для платника.

4. Будь-який податок має вилучати з кишені населення якомога менше від тих коштів, що надходять до каси держави.

Учені, які згодом розвинули теорію податків, переважно погоджувалися з А. Смітом, але доповнювали його висловлювання. Зокрема, основу побудови сучасних податкових систем, поряд з принципами А. Сміта, визначають також принципи, розроблені німецьким економістом А. Вагнером, який не просто доповнив, а й надав їм нового концептуального змісту. Керуючись теорією колективних потреб, на перше місце в оподаткуванні ним поставлено принцип достатності та еластичності. Саме завдяки цьому принципу оподаткування стало системою, яка враховувала інтереси не тільки платника податків, а й держави з пріоритетом останньої. Іншими словами, перед оподаткуванням постало завдання збалансувати інтереси держави і платників податків, що в сучасних умовах є ключовою проблемою формування податкової політики будь-якої цивілізованої держави.

Таким чином, визначення принципів оподаткування було і є предметом пошуків учених і практиків протягом усього періоду існування податків. Не дивлячись на відмінності, що супроводжували цей процес, і насамперед прихильність їхніх авторів до теорій щодо ролі держави і податків, виділено низку принципів, які є загальнознайними. Нині їх зведено до таких:

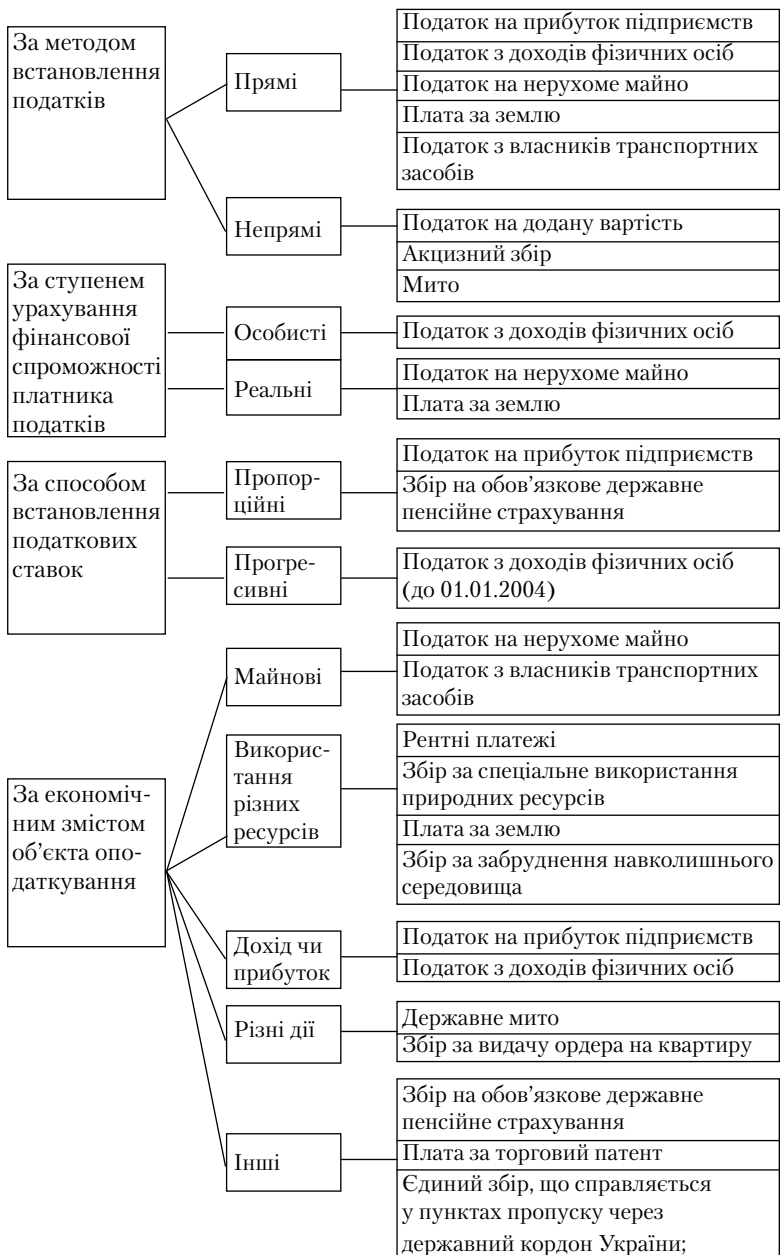
- рівень податкової ставки слід встановлювати з урахуванням можливостей платника податків, тобто рівня його доходів. Дохід, що залишається після сплати податків, має забезпечувати платнику податків нормальний економічний розвиток;
- слід докладати всіх зусиль, щоб оподаткування доходів мало однократний характер. Багаторазове обкладання доходів або капіталу неприпустимо;
- податки мають бути обов'язковими. Платник податків має усвідомлювати неминучість платежу;
- процедури розрахунку і сплати податків мають бути простими, зрозумілими і зручними для платників податків, а також економічними для установ, що стягують податки. Слід прагнути до мінімізації витрат на стягування податків;
- податкова система має забезпечувати раціональний перерозподіл частини створюваного валового внутрішнього про-

- дукту (ВВП) і бути ефективним інструментом державної економічної політики;
- податки можуть використовувати як фінансові регулятори з метою встановлення оптимального співвідношення між доходами працедавців і найманих працівників, між засобами, що спрямовано на споживання і нагромадження;
 - слід забезпечувати стабільність оподаткування; ставки податків не мають змінюватися протягом тривалого періоду. Одночасно податкова система має бути адекватною щодо конкретних етапів економічного розвитку країни; цього досягають шляхом здійснення податкових реформ, що забезпечують еволюцію податкової системи;
 - не можна допускати індивідуального підходу до конкретних платників податків при встановленні податкових ставок і застосуванні податкових пільг. Оподаткування має бути універсальним, забезпечувати однакові вимоги й однаковий підхід до платників, з одного боку, і розумну диференціацію ставок та використання податкових пільг — з іншого.

Податки класифікують за різними ознаками (рис. 1).

За методом встановлення податків їх поділяють на *прямі* і *непрямі*.

Критерієм такого розподілу була теоретична можливість перекладання податків на споживача товарів. Відповідно, кінцевим платником прямих податків є той, хто отримує дохід, володіє майном, а кінцевим платником непрямих податків — споживач товару, на який податок перекладено шляхом надбавки до ціни. Прямі податки встановлюють безпосередньо на дохід або майно платника податків, а непрямі — складова ціни товарів (робіт, послуг). Непрямі податки називають податками на споживання.



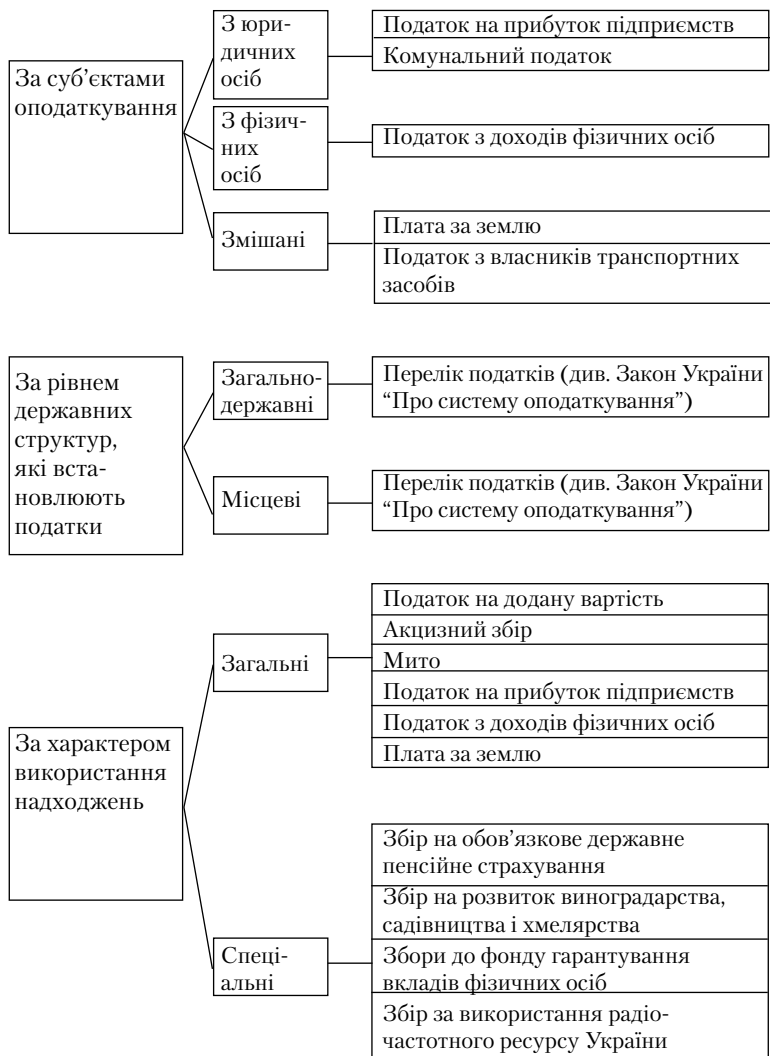


Рис. 1. Класифікація податків за різними ознаками
(на прикладі системи оподаткування України)

Критерій перекладання податку на споживача для визнання його прямим чи непрямим згодом було визнано неточним, оскільки за певних умов прямі податки можуть перекладати на споживачів продукції чи послуг унаслідок зростання цін, а тягар непрямих податків, навпаки, не завжди повністю перекладають на споживача, за умови, якщо попит на реалізовані товари є еластичним, обсяг реалізації зменшується за умови підвищення ціни. Тому для поділу податків на прями і непрямі перестали використовувати критерій перекладання.

Нині усі прибуткові і майнові податки (в тому числі на дарування, спадщину, купівлю-продаж цінних паперів і т. ін.) належать до прямих, а всі податки на споживання — до непрямих.

Прямі податки встановлюють безпосередньо для платників. Їх розмір залежить від масштабів об'єкта оподаткування. Прямі податки сприяють такому розподілу податкового тягаря, за яким більше платять ті члени суспільства, що мають найбільші доходи. Цей принцип оподаткування більшість економістів вважають найдоцільнішим. Слід зауважити, що форма прямого оподаткування потребує складнішого механізму стягування податків; виникають проблеми обліку об'єктів оподаткування і ухилення від сплати. Тому, навіть не дивлячись на справедливість прямих податків, податкова система не може обмежуватись тільки ними.

Оскільки непрямі податки є складовою ціни товарів і послуг, їх розмір для окремого платника не залежить від його доходів. Основний недолік, за який непрямі податки постійно зазнають критики, їх регресивний характер або обернено пропорційна залежність від платоспроможності споживачів. Унаслідок цього непряме обкладання товарів масового споживання негативно відображається на матеріальному достатку населення з низькими доходами, оскільки значну частину своїх доходів воно витрачає на придбання продуктів харчування та інших товарів першої потреби.

У зв'язку з тим, що структура споживання товарів різними верстами населення значно відрізняється, принцип справедливого оподаткування може бути реалізовано шляхом диференційованого підходу до встановлення непрямих податків на окремі товари, роботи чи послуги. Однак у цьому випадку існують певні обмеження. Встановлення вищих податків тільки на товари не першої потреби і предмети розкоші звужує сферу непрямих оподаткування і скорочує надходження доходів у бюджет. І, навпаки, навіть невисокий рівень непря-

мого оподаткування товарів повсякденного користування забезпечує державі стабільні і значні доходи.

Непрямі податки (податки на споживання) в сучасних податкових системах представлено універсальними, індивідуальними (специфічними) акцизами і митом.

Універсальні акцизи — податки з обороту, якими обкладають будь-який оборот товарів (продаж, постачання, покупки), а також податок на додану вартість (ПДВ). Об'єктом оподаткування з обороту є валовий оборот торговельного чи промислового підприємства. Під час обкладання валового обороту на всіх етапах “руху” товару виникає кумулятивний ефект. У оподатковуваний товарообіг потрапляють суми податків, що сплачені при купівлі товарів виробничого призначення. Таким чином, податок стягують не тільки з обороту товарів, а й з податків, раніше сплачених за рахунками-фактурами.

Податок на додану вартість також стягують на всіх етапах руху товарів, але, завдяки тому, що об'єктом оподаткування є додана вартість (тобто новостворена даним господарюючим суб'єктом вартість), а кумулятивний ефект у цьому випадку відсутній.

ПДВ доповнює низка специфічних (індивідуальних) акцизів, які використовують для обкладання зазвичай високорентабельних, монопольних товарів, окремих предметів тривалого користування, предметів розкоші. Іноді до списків підакцизних товарів потрапляють і товари повсякденного попиту (цукор, сірники, пиво, мінеральна вода і та ін.).

Мито, як різновид податків на споживання, нині, найчастіше, встановлюють не з метою поповнити доходи бюджету (хоча іноді і це має місце), а захистити внутрішній ринок, національну промисловість і сільське господарство. У доходах бюджетів економічно розвинених країн мито складає незначну частку. Його “зниженню” сприяє розширення масштабів використання режиму вільної торгівлі між країнами.

Застарілою формою непрямих оподаткування є фіскальні монополії, що стягували під час реалізації товарів, встановлення цін на які було монополією держави (на алкоголь, сіль, тютюн і т. ін.). Держава, встановлюючи фіксовану роздрібну ціну на певний товар, отримувала податок у вигляді різниці між цією ціною і ціною підприємства.

Незважаючи на критику з боку багатьох економістів, непрямі податки широко використовують у всьому світі. Це відбувається внаслідок того, що за відносно простим механізмом стягування (від них

важко ухилитись) вони забезпечують стійкі надходження до бюджету поза прямою залежністю від динаміки доходів. Крім того, непрямі податки психологічно сприймають легше, ніж прямі, оскільки їх сплачують непомітно для споживачів, але безпосереднього зв'язку між сплатою податку й усвідомленням цього немає (табл. 1).

Таблиця 1

Особливості непрямих і прямих податків

Показник	Непрямі податки	Прямі податки
Складність визначення податкових зобов'язань	Відносно прості розрахунки	Відносно складні розрахунки
Реакція платників податків на оподаткування	Забезпечують стійкі надходження до бюджету поза прямою залежністю від динаміки доходів	Відносна нестійкість надходження до бюджету, зумовлена динамікою прибутків підприємств і громадян
Характер оподаткування	Відносно регресивні	Відносно прогресивні
Можливість перекладання податків	Більша	Менша

До основних прямих податків, що функціонують в усіх країнах, належать податок з доходів громадян, податок на прибуток підприємств, майнові податки.

Індивідуальний (особистий) прибутковий податок (податок з доходів фізичних осіб) — є основним для податкових систем багатьох країн. Об'єкт оподаткування — сукупний особистий дохід платників, що охоплює заробітну плату, дохід від індивідуальної підприємницької діяльності і цінних паперів, інші доходи. З метою стягування податку, зазвичай використовують прогресивну шкалу оподаткування і враховують неоподатковуваний мінімум доходів. Кількість ставок прибуткового податку, рівень мінімальної, максимальний, проміжних ставок і неоподаткованого мінімуму, склад податкових пільг визначає законодавство конкретної країни.

Податок на прибуток підприємств функціонує в усіх країнах. Для обчислення оподаткованого прибутку з доходу підприємства зазвичай віднімають ПДВ, акцизи, інші податки і витрати, які згідно із законом належать до валових витрат. Таким чином, податок на прибуток є завершальним з точки зору послідовності нарахування податків з підприємств.

До *майнових податків* належать податки на рухоме і нерухоме майно підприємств і громадян. Об'єктами оподаткування можуть бути земля, будинки, гаражі, транспортні засоби, цінні папери, інше майно. Майнові податки можуть стягувати як певну плату від ринкової (інвентаризаційної) вартості майна, як податок на приріст капіталу (прибуток, отриманий від продажу майна внаслідок збільшення його ринкової вартості), як плату за перехід права власності на майно (податок на спадщину, на дарування, купівлю-продаж цінних паперів).

Майнові податки називають податками на багатство. З метою перенесення тягаря їх сплати на забезпечені верстви населення, на ці податки зазвичай (так само, як по прибутковому податку із громадян) встановлюють високий неоподатковуваний мінімум, тому платниками є в основному великі приватні власники і підприємства. Майнові податки функціонують в усіх країнах з ринковою економікою, хоча їх критикують учені, вони є непопулярними серед населення та досить болісно сприймаються власниками.

Використання прямих і непрямих податків — ознака податкових систем сучасних держав. Їх оптимальна структура значною мірою сприяє розв'язанню суперечностей, що притаманні цільовим настановам податкової системи. Відмінність між ними полягає у їхньому співвідношенні.

Дослідженнями спеціалістів встановлено, що останні два десятиріччя загальна картина прямого і непрямих оподаткування в розвинених країнах мала такий вигляд:

- прямі податки переважають у Нідерландах, Данії, Люксембурзі, Канаді, Новій Зеландії, Швейцарії, Австрії, США, Японії; зросла їх роль у Великій Британії, Німеччині, Фінляндії, Канаді;
- непрямі податки переважають у Франції, Австралії, Ірландії, Греції, Іспанії; зросла їх роль у Швеції;
- відносно врівноважена структура прямих і непрямих податків у Норвегії, Італії, Швеції.

Загальні тенденції в оподаткуванні реалізують у такому напрямі: за умови підвищення рівня податкових надходжень частку непрямих податків знижують, оскільки основний чинник, який визначає співвідношення між прямими і непрямими податками, — це рівень життя населення країни. Низький рівень життя об'єктивно обмежує масштаби прямих податків з доходів юридичних і фізичних осіб. Існує й

інший чинник — національні особливості окремих країн, які зумовлюють наявність різних стереотипів стосовно тих чи інших податків. Так, у групі розвинених країн чітко виділяють ті, де частка непрямих податків у загальних податкових надходженнях перебуває в межах 28–35 % (Японія, США, Канада), і ті, де ці величини досягають 45–55 % (Італія, Франція).

Класифікацію податків також здійснюють за іншими ознаками. Так, *за ступенем урахування фінансової спроможності платника податків* розрізняють податки особисті і реальні. На механізм нарахування і сплати *особистих* податків впливає платоспроможність і сімейний стан фізичної особи, оскільки їх сплачують залежно від величини прибутку, отриманого платником. Прикладом особистого податку є податок з доходів фізичних осіб. *Реальними* податками (на будівлі, торгово-промислові будинки, землю та ін.) обкладають майно як фізичних, так і юридичних осіб незалежно від індивідуальних фінансових обставин платника податків. Наприклад, податок на нерухоме майно громадян може складати суму, що зумовлена його вартістю, незалежно від того, які доходи отримує його власник.

Залежно від способів встановлення податкових ставок податки поділяють на пропорційні, прогресивні та рівні. До *пропорційних* належать податки, що передбачають сплату однакової суми з кожної одиниці обкладання.

Ставки *прогресивних* податків зростають за умови збільшення одиниці обкладання.

Рівний податок збирають у рівній сумі з усіх платників. Єдина його перевага — простота стягнення. Нині застосовують в основному пропорційні і прогресивні форми оподаткування; рівні податки (наприклад подушний) широко застосовували в середньовіччі, сучасне суспільство вважає цю форму застарілою.

Залежно від того, якому рівню державної влади надано право встановлення, стягування і розподілу податків, їх поділяють на загальнодержавні (у федеративній державі — федеральні) і місцеві (регіональні).

Місцеві податки охоплюють податки і збори, встановлення і стягування яких є прерогативою місцевих органів влади. Вони є джерелом доходів місцевих бюджетів, тобто виконують, насамперед, фіскальну функцію, але також можуть бути інструментом проведення місцевою владою певної політики і регулювати ті чи інші господарські процеси в регіоні. Більшість країн має розгалужену мережу місцевих податків.

Особливо значна її кількість у країнах, де встановлення місцевих податків не регламентують на державному рівні і місцеві органи влади мають право вводити будь-які податки на підвідомчій їм території.

Податкова система, стає гнучкішою за рахунок місцевих податків, оскільки вони дають змогу органам місцевого самоврядування оперативнo мобілізувати кошти на фінансування суспільних потреб конкретного регіону. Водночас значна кількість місцевих податків може ускладнити податкову систему, спричинити додаткові витрати по обліку і контролю за їх нарахуванням, не забезпечуючи істотного поповнення бюджету. Тому в низці країн усі податки (в тому числі місцеві) встановлюють на державному рівні, а місцеві органи самоврядування не можуть вводити додаткові податки без внесення змін у загальнодержавне законодавство. Такий порядок у наш час діє в Україні.

Залежно від встановленого порядку використання податки поділяють на загальні і спеціальні. *Загальні* податки не мають особливого призначення і можуть використовуватись з метою покриття будь-яких видів витрат державного і місцевого бюджетів. *Спеціальні* податки стягують для цільового фінансування деяких заздалегідь визначених витрат.

За економічним змістом об'єкта оподаткування виокремлюють п'ять груп податків: на майно; на використання різних ресурсів (землі, води, корисних копалин та ін.); на дохід чи прибуток; на різні дії — юридичні і господарські акти, фінансові операції, реалізацію продукції тощо; інші (наприклад, на споживання: ПДВ, акцизний збір, мито; місцеві: на рекламу, курортний збір і т. ін.)

За суб'єктами оподаткування розрізняють податки:

- з юридичних осіб;
- з фізичних осіб;
- змішані (з юридичних і фізичних осіб).

2. ПОДАТКОВА СИСТЕМА І ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

Податкова система країни — сукупність встановлених у законодавчому порядку податків, що сплачують до бюджетів різних рівнів, а також принципів, форм і методів їх встановлення, зміни, відміни, нарахування, сплати і стягнення, в тому числі організацію податкового контролю.

Науковим підходом до побудови раціональної податкової системи передбачено, по-перше, системність, по-друге, встановлення основ цієї системи і, по-третє, формування правової бази, спрямованої на втілення в життя основних податкових принципів.

Системність податків — зв'язок податків між собою, їх органічне доповнення один одного, заборона вступати у суперечності із системою оподаткування загалом і з окремими її елементами.

Основою у побудові податкової системи є обсяг бюджетних видатків. Податки — не самоціль, а засіб для виконання державою своїх функцій, вони є похідними від державних витрат.

Податкова система — продукт податкового законодавства. Її створюють у результаті прийняття низки законодавчих актів, що закріплюють як певні принципові положення, так і види податків, порядок обчислення і стягнення кожного з них, обов'язковий для усіх суб'єктів оподаткування. Нині в Україні склад податкової системи регламентують Закон України “Про систему оподаткування” від 25.06.91 № 1251-XII в редакції від 18.02.97 № 77/97-ВР, далі Закон [3]. Закон визначає принципи системи оподаткування, порядок встановлення податкових ставок, компетенцію органів державної влади щодо оподаткування, права і обов'язки платників податків, види податків і зборів встановлених в Україні.

Законом визначено такі принципи побудови податкової системи:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

- обов'язковість — впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі вірогідних;
- дані про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- рівнозначність і пропорційність — стягнення податків з юридичних осіб у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів на більші доходи;
- рівність, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів;
- соціальна справедливість — встановлення економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;
- стабільність — забезпечення незмінності податків і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- економічна обґрунтованість — встановлення податків і зборів на основі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням потреби досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами;
- рівномірність сплати — встановлення строків сплати податків і зборів виходячи з потреби забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- компетенція — встановлення і скасування податків і зборів, а також пільг їхнім платникам чинять відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;
- єдиний підхід — забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору, об'єкта оподаткування, джерела сплати, податкового періоду, ставок податку, строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;
- доступність — забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків.

Законом визначено перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що функціонують на території нашої держави. Місцеві податки і збори, механізм їх дії і порядок сплати встановлюють сільські, селищні, міські ради відповідно до переліку і в межах граничних ставок, визначених відповідними законами України.

Законом визначено тільки загальні риси податкової системи; законодавче регулювання податків здійснюють окремі закони за кожним з податків, наприклад “Про податок на додану вартість”, “Про оподаткування прибутку підприємств”, “Про податок з доходів фізичних осіб” та ін.

Закони та інші законодавчі акти є потрібною, але недостатньою умовою організації податкової роботи. Вони встановлюють головні принципи і об’єкти оподаткування, платників податків, ставки, пільги, порядок і форми розрахунків тільки в узагальненому вигляді, тоді як для чіткої організації податкової роботи потрібні документи, які в деталях визначають порядок оподаткування. Такими документами є інструкції Державної податкової адміністрації (ДПА) України. Вони не мають суперечити закону, який деталізує.

Як приклад багаторівневої системи законодавчої бази оподаткування наведемо перелік основних документів, які регламентують функціонування податку на додану вартість в Україні:

1. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97-ВР.

2. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 № 141.

3. Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання: наказ ДПА України від 30.05.97 № 166.

Оскільки податкова система охоплює різні види податків, які реалізують певні принципи, вона характеризується насамперед структурою податків. Державна податкова політика реалізується шляхом встановлення певної структури податків, яка змінюється під впливом економічних, соціальних і політичних чинників. *Структура податків* — співвідношення між різними видами податків і зборів, які визначає податкова політика держави.

Починаючи з Адама Сміта, вчені приділяли велику увагу розробці раціональної податкової структури. Відомий американський економіст Р. Масгрейв сформулював основні вимоги до такої структури [94]:

1) розподіл податкового тягаря має бути рівномірним: кожний платить свою “справедливу частку”;

2) мінімальний тиск на економічні рішення; будь-яке державне втручання, пов’язане з “надмірним оподаткуванням”, слід обмежувати;

3) якщо перед податковою політикою поставлено інші цілі, наприклад, заохочення і субсидіювання інвестицій, слід звести до мінімуму можливе порушення рівноваги між соціальною справедливістю й економічною ефективністю;

4) сприяти стабілізації економіки й економічному зростанню;

5) оподаткування має бути зрозумілим для платника податків, а управління ним — справедливим, ґрунтуватися на законах;

6) витрати на управління податковою системою мають бути мінімальними.

Сучасні податкові системи характеризуються складною структурою, що охоплює різні види податків, а це, у свою чергу, дає змогу врахувати майновий стан платників, і отримувати ними доходи. Різноманітність податків пов’язана з прагненням урахувати відмінності в платоспроможності платників податків, зробити оподаткування психологічно легшим, відобразити розмаїтість форм доходів, впливати на споживання і нагородження.

Найчастіше у податкових системах різних країн використовують такі податки:

- податок з доходів фізичних осіб;
- відрахування на соціальне страхування;
- податок на прибуток підприємств (корпорацій);
- податки на майно (землю, нерухоме майно, грошовий капітал — у вигляді відсотків по банківських депозитах і облігаціях);
- податки, які стягують під час передавання майнових прав від однієї особи до іншої (на спадщину, дарування, угоди купівлі-продажу цінних паперів);
- податки на споживання, які встановлюють як надбавки до цін на товари, роботи, послуги (податок на додану вартість, податок з покупок, податок із продажів, мито, акцизний збір).

Формування податкової системи України почалося у 1991 р. і дотепер перебуває в стадії формування і перманентного реформування. Цей процес не може відбуватися без урахування світового досвіду і тенденцій, пов’язаних з поглибленням міжнародного поділу праці, зростанням руху капіталу і робочої сили, що сприяє інтернаціоналі-

зації податкових систем різних країн. Це означає, що під час збереження специфічних особливостей оподаткування кожної країни у податкових систем з'являється більше загальних рис.

Порівняльний аналіз податкових систем України і розвинених країн (США, Англії, Німеччини, Франції, Італії, Канади, Японії) показує, що, на перший погляд, у них немає істотних відмінностей. Так, в Україні використовують такі самі основні види прямих і непрямих податків — податок на прибуток підприємств, податок із доходів фізичних осіб, плата за землю, ПДВ, акцизний збір, мита тощо. Однак, при глибшому аналізі виявляють особливості, що істотно відрізняють системи оподаткування в Україні і в країнах з розвинутою ринковою економікою. Це насамперед висока ставка ПДВ і надшироке його застосування, а також податок на прибуток підприємств — обкладання коштів, що спрямовано на інвестиції та ін.

На рис. 2 показано, які податки є основою доходної частини зведеного бюджету України.

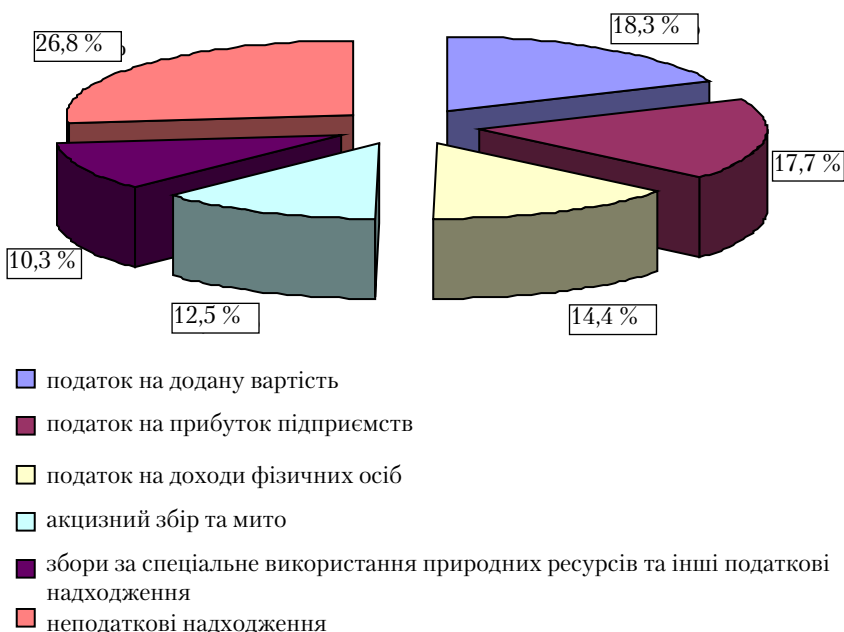


Рис. 2. Структура доходів зведеного бюджету України у 2004 р.

Більшість учених-економістів і підприємців вважають, що податкову систему України орієнтовано переважно на виконання фіскальної функції, а проголошені в Законі України “Про систему оподаткування” [3] принципи стимулювання підприємницької виробничої активності і соціальної справедливості практично не дотримано.

У табл. 2 представлено перелік податків і зборів відповідно до редакції Закону України “Про систему оподаткування” станом на 01.10.05. Поданий перелік не повною мірою відповідає практиці оподаткування у країні, оскільки деякі податки, які він охоплює, не функціонують у зв’язку з відсутністю відповідних законів (податок на нерухомість), або ж в результаті втрати чинності окремих законів, але за умови, що з переліку відповідні платежі не було вилучено (збір до Фонду для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення, а також до Державного інноваційного фонду, гербовий збір тощо).

Таблиця 2

**Види податків і зборів (обов’язкових платежів),
що стягують на території України***

Загальнодержавні податки, збори (обов’язкові платежі)	Місцеві податки, збори (обов’язкові платежі)
1	2
1) податок на додану вартість; 2) акцизний збір;	<i>Місцеві податки:</i> 1) податок з реклами; 2) комунальний податок.
3) податок на прибуток підприємств, у тому числі дивіденди, що сплачують до бюджету державні некорпоративовані, казенні або комунальні підприємства; 4) податок на доходи фізичних осіб; 5) мито; 6) державне мито; 7) податок на нерухоме майно (нерухомість)*; 8) плата (податок) за землю; 9) рентні платежі; 10) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; 11) податок на промисел; 12) збір за геологорозвідувальні роботи, що виконано за рахунок державного бюджету;	<i>Місцеві збори (обов’язкові платежі):</i> 3) збір за паркування автотранспорту; 4) ринковий збір; 5) збір за видачу ордеру на квартиру; 6) курортний збір; 7) збір за участь у бігах на іподромі; 8) збір за виграш у бігах на іподромі; 9) збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі;

Закінчення табл. 2

1	2
<p>13) збір за спеціальне використання природних ресурсів;</p> <p>14) збір за забруднення навколишнього природного середовища;</p> <p>15) збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення*;</p> <p>16) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;</p> <p>17) збір до Державного інноваційного фонду*;</p> <p>18) плата за торговий патент на окремі види підприємницької діяльності;</p> <p>19) фіксований сільськогосподарський податок;</p> <p>20) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;</p> <p>21) гербовий збір (чинний до 1 січня 2000 р.)*;</p> <p>22) єдиний збір, що стягується у пунктах пропуску через державний кордон України;</p> <p>23) збір за використання радіочастотного ресурсу України;</p> <p>24) збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний);</p> <p>25) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;</p> <p>26) збір за проведення гастрольних концертних (заходів);</p> <p>27) збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;</p> <p>28) судовий збір</p>	<p>10) збір за право використання місцевої символіки;</p> <p>11) збір за право проведення кіно- і телезйомок;</p> <p>12) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей;</p> <p>13) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;</p> <p>14) збір з власників собак</p>

* Позначено податки та збори, які станом на 1 жовтня 2005 р. не діють на території України.

У табл. 3 наведено окремі види платежів до зведеного бюджету України, а також їх питому вагу у ВВП. Відповідно до даних табл. 4 Державний бюджет України більше ніж наполовину сформовано за рахунок податків, а частка неподаткових надходжень становить близько 36 %.

Таблиця 3

Надходження платежів до зведеного бюджету України

№ пор.	Назва платежів	Питома вага платежів, %					
		1997 р.		2000 р.		2004 р.	
		у доходах бюджету	у ВВП	у доходах бюджету	у ВВП	у доходах бюджету	у ВВП
1	Податок на додану вартість	28,0	8,2	19,2	5,4	18,3	4,8
2	Акцизний збір	4,3	1,3	4,6	1,3	7,3	1,9
3	Податок на прибуток підприємств	21,0	6,2	15,7	4,4	17,7	4,7
4	Прибутковий податок із громадян (з 01.01.04 – податок з доходів фізичних осіб)	12,1	3,6	13,0	3,7	14,4	3,8
5	Збори за спеціальне використання природних ресурсів	5,3	1,6	8,6	2,4	3,7	1,0
6	Мито	2,6	0,8	2,8	0,8	5,2	1,4
7	Податок на промисел	0,0	0,0	0,03	0,008	0,01	0,0
8	Місцеві податки і збори	1,3	0,4	1,0	0,3	0,6	0,2
9	Інші податки	7,9	2,3	8,5	2,4	1,8	0,5
10	Неподаткові надходження (від приватизації державного майна, видачі ліцензій на право займатися певними видами діяльності та ін.)	17,5	5,0	26,6	7,6	31,0	8,2
Разом		100,0	29,4	100,0	28,3	100,0	26,5

Таблиця 4

Структура податкових надходжень до Державного бюджету України*

Показник	Питома вага, %	
	У загальній сумі доходів Державного бюджету	У сумі податкових надходжень до Державного бюджету
Податок на додану вартість	23,7	37,1
Податок на прибуток підприємств	22,8	35,6
Акцизний збір	9,5	14,7
Збори за спеціальне використання природних ресурсів	1,5	2,1
Мито	0,6	10,3
Інші податкові надходження		0,2
Разом податкових надходжень до бюджету	63,8	100,0

* За статистичними даними 2004 р.

Історія розвитку оподаткування переконує, що податки можуть бути не лише джерелом поповнення бюджетів, а й інструментом регулювання тих чи тих соціально-економічних процесів. Наприклад, уряди країн можуть використовувати податкову систему для перерозподілу доходів між членами суспільства, стимулювання деяких видів діяльності. Свідоме використання податків для досягнення певних цілей відбувається в межах податкової політики.

Податкова політика — це система урядових заходів щодо досягнення (за допомогою податкової системи країни) певних цілей, які ставляться перед суспільством.

Податкову політику розглядають у широкому й вузькому аспектах. У широкому аспекті вона охоплює питання формування державних доходів за рахунок постійних і тимчасових джерел (податків і позик відповідно). Оскільки держава не може встановлювати занадто високий рівень оподаткування внаслідок протидій суспільства, вона змушена використовувати державні позики для покриття своїх витрат. Однозначно оцінювати політику широкого використання позик не можна. Все залежить від конкретної ситуації, але в будь-якому разі позики слід повертати, а це можливо лише за рахунок додаткових надходжень податків. Таким чином, державні позики — це не що інше, як податки, що відкладені на майбутнє.

У вузькому аспекті податкова політика охоплює діяльність держави тільки у сфері оподаткування — встановлення видів податків, платників, об'єктів, ставок, пільг, строків і механізму зарахувань до бюджету.

Податкову політику чинять виходячи з певних принципів, що відображають її задачі, основними з яких є:

- соціальна справедливість;
- рівнонапруженість;
- економічна ефективність;
- стабільність;
- гнучкість.

Податкова політика не має самостійного характеру, оскільки податки, як інструмент впливу на економіку, функціонують комплексно з іншими методами регулювання (рис. 3).



Рис. 3. Податки в системі політики макроекономічної стабілізації

Вплив податків на макроекономічні процеси розглядають тільки через призму фіскальної політики держави, якою передбачено збільшення чи зменшення доходів бюджету (податків) або витрат з метою досягнення певної мети. Можливе використання комбінації наведених заходів: зниження податків при зменшенні витрат і навпаки.

Фіскальну політику як засіб макроекономічного регулювання, широко використовують в усіх економічно розвинених країнах, але найбільшого значення їй надано у США, де бюджетно-податкові проблеми знаходяться у центрі політичної боротьби республіканців і демократів.

Податкову політику спрямовано на розв'язання довгострокових і короткострокових завдань, які ставляться перед суспільством. Серед довгострокових цілей, яких уряди розвинених країн прагнуть досягти за допомогою податкової політики, слід назвати економічне зростання, максимальний рівень зайнятості і добробуту населення. Короткостроковими цілями стосовно податкової політики можуть бути: поповнення державного бюджету, його збалансованість, певне співвідношення між доходами бюджету та ВВП, стимулювання інвестиційної діяльності.

Якщо податкову політику не відірвано від фіскальної, виокремлюють такі типи бюджетно-податкової політики:

- дискреційну фіскальну;
- не дискреційну, або політику “вмонтованих стабілізаторів”.

Політику називають дискреційною за умови, якщо парламент і уряд свідомо вносять зміни у податкову систему і видатки бюджету з метою впливу на реальний ВВП, зайнятість, інфляцію. Таким чином, під час проведення дискреційної політики зміни у податковій системі залежать від рішень уряду.

Дискреційна політика може бути стимулюючою і стримуючою. Вважають, що стимулюючу політику доцільно проводити за умови економічного спаду. У сфері податків нею передбачено зменшення податкових вилучень з доходів громадян з метою збільшення сукупного попиту. Наприклад, якщо внаслідок зменшення податкових ставок або введення додаткових пільг в оподаткуванні особистих доходів громадяни почнуть сплачувати податки на загальну суму менше ніж 10 млрд грн, то це означатиме, що їхні доходи зростуть на таку ж суму. Чи збільшиться при цьому сукупний попит на 10 млрд грн? Це відбудеться лише за умови, якщо всі гроші буде використано на споживання. Однак відомо, що частину коштів громадяни заощаджують. Таким чином, на споживання витратиться лише незекономлена частина доходу.

У теорії і практиці бюджетно-податкової політики часто використовують дві важливі категорії — “гранична схильність до споживання” і “гранична схильність до заощаджень”. Перша характеризує частку додаткового доходу, яку витрачено громадянами на споживання, друга — частку заощаджень в доходах. Наприклад, якщо гранична схильність до споживання становить 0,75, то з 10 млрд грн на споживання підуть 7,5 млрд грн і на таку ж суму зросте сукупний попит, а 2,5 млрд грн буде відкладено як заощадження. Збільшення попиту

має стимулювати зростання ВВП і зайнятість. Сукупний попит можна підвищити шляхом не тільки зміни податків, а й збільшення видатків бюджету.

Стримуюча бюджетно-податкова політика доцільна за тих умов, коли економіка перебуває у стані надмірного підйому, а попит перевищує потреба. У такому випадку виникає інфляція попиту і з'являється потреба обмеження споживчих витрат населення. Це можна зробити через зменшення видатків бюджету, та збільшуючи податкові вилучення шляхом підвищення ставок оподаткування або раціоналізації податкових пільг.

Виникає питання: які методи регулювання є найдоцільнішими — шляхом зміни податків чи видатків бюджету? Учені-економісти відповідають на нього по-різному залежно від їхнього ставлення до втручання уряду в економіку. Одні вчені вважають, що роль держави в регулюванні економічних процесів має бути мінімальною, тому і частка ВВП, яку перерозподіляють через державний бюджет, не може бути значною. Спираючись на такі посилення, вони пропонують збільшувати сукупний попит у період спаду шляхом зменшення податків і знижувати його в роки надмірного економічного зростання шляхом зменшення державних витрат. На думку інших економістів, ринковий механізм не в змозі справитися з циклічними коливаннями кон'юнктури, тому держава має активно втручатися в економічні процеси, спричиняючи перерозподіл досить високої частки ВВП через бюджет. Економісти рекомендують у період економічного спаду розширювати попит за рахунок збільшення бюджетних видатків, а у періоди підйому — збільшувати податки.

Недискреційна бюджетно-податкова політика, або політика “вмонтованих стабілізаторів”, ґрунтується на теоретичному припущенні, що податкова система сама собою має здатність автоматично впливати на економічний цикл, оскільки навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються при зростанні ВВП і зменшуються при його спаді, тобто має місце стабілізуючий ефект. Він є найвищим при прогресивній податковій системі, якою передбачено підвищення податкових вилучень у разі збільшення доходів. Зазначимо, що “вмонтовані стабілізатори” здатні лише послабити циклічні коливання; для серйозних же змін у кон'юктурі потрібна саме дискреційна політика.

У процесі розвитку бюджетно-податкової політики сформувалися два підходи до регулювання економіки фіскальними методами. Один

з них ґрунтується на теорії англійського вченого *Джона Мейнарда Кейнса* (1883–1946), який у 1936 р. опублікував свою працю “Загальна теорія зайнятості, процента і грошей”. Сутність цього підходу полягає в тому, що основним чинником економічного зростання вважають “ефективний попит”. Ринкова економіка, відповідно до концепції Кейнса, не може автоматично забезпечити економічну рівновагу при повній зайнятості, тому потрібним є активне втручання держави у регулювання економічного циклу. Основним інструментом такого регулювання проголошено бюджетно-податкову політику. Для розширення сукупного попиту пропонують збільшувати видатки державного бюджету. Активна роль у стимулюванні попиту належить також податкам, причому ті чи інші фіскальні заходи реалізують залежно від фази економічного циклу. У фазі кризи слід збільшувати витрати і зменшувати податки; коли ж економіка перебуває на фазі підйому, пропонують зменшити витрати і підвищувати податкові вилучення.

Особливого значення Дж. Кейнс надавав податкам з урахуванням їх впливу на основний “психологічний закон”, згідно з яким люди схильні збільшувати споживання зі збільшенням доходів, але споживання матеріальних благ зростає меншими темпами, ніж доходи. Із зростанням доходів у людей підвищується “схильність до заощаджень”, тому потрібна така податкова система, яка б вилучала ці заощадження. На думку вченого, прибутковий податок мають стягувати за прогресивною ставкою, причому ступінь прогресії має бути досить високим. Дж. Кейнс наголошував, що подібні погляди нерідко розглядають як посягання на капітал, потрібний для розширення виробництва. При цьому виникає потреба вилучення частини фінансових фондів, не вкладених у інвестиції. Зайві заощадження можуть стимулювати економічне зростання лише в умовах повної зайнятості, у кризові ж роки вони перешкоджають такому зростанню. Звідси виведено рекомендації щодо складання такої шкали ставок прибуткового оподаткування, яка б сприяла перерозподілу доходу від осіб, що мають заощадження, до осіб, які їх інвестують. Зайві заощадження, вилучені за допомогою податків, через державний бюджет мають спрямовуватися в інвестиції. Кейнсіанські підходи до бюджетно-податкової політики функціонували в економічно розвинених країнах, починаючи з “Великої депресії” 1929–1933 рр. до початку 80-х років ХХ ст.

Інший підхід до фіскального регулювання виник на противагу теорії Кейнса і отримав широке визнання на початку 80-х років, коли остання зазнала кризи. Нова теорія отримала назву “економіка пропозиції”. Її прибічники вважали, що збільшення сукупного попиту без створення адекватних стимулів для зростання пропозиції спричинює інфляцію, яка стримує економічне зростання. Крім того, збільшення соціальних виплат з бюджету і перерозподіл доходів на користь бідних верств населення через податкову систему зменшує заощадження, що, в свою чергу, скорочує запозичені ресурси фінансових установ, підвищує рівень процентних ставок і, таким чином, стримує процес капіталоутворення. За підрахунками одного з авторів теорії “економіки пропозиції” американського вченого *М. Еванса*, скорочення податкових ставок на 10 % збільшує особисті заощадження приблизно на 2 %. Таким чином, нова теорія переміщує центр фіскальної політики з бюджетних видатків на податки. Вважають, що для стимулювання виробництва потрібно знижувати особистий прибутковий податок і податки на корпорації. На користь зменшення податків висунуто такі аргументи:

- скорочення податкових ставок підвищує стимули до заощадження для окремих осіб, оскільки збільшує норму прибутку, яку вони отримують від своїх активів. Зростання заощаджень знижує процентну ставку і стимулює інвестиції;
- зменшення податків на прибутки корпорацій (або такі заходи, як прискорена амортизація) збільшують частку прибутків, які залишаються після сплати податків, і тим самим безпосередньо сприяють збільшенню інвестицій;
- збільшення інвестицій сприяє зростанню продуктивності праці, що означає виробництво більшої кількості товарів і послуг на одиницю витрат, а це, у свою чергу, уповільнює зростання витрат на одиницю продукції і, таким чином, інфляцію;
- нижчі ставки податків сприяють зростанню реальних доходів, що створює додаткові стимули до праці.

Прибічники “економіки пропозиції” для ілюстрації справедливості своїх аргументів часто наводять графік залежності доходів бюджету від ставок податків, який називають кривою Лаффера (рис. 4), іменем його автора – професора Південнокаліфорнійського університету *А. Лаффера*. За його розрахунками оптимальна величина вилучення не має перевищувати 35 %.

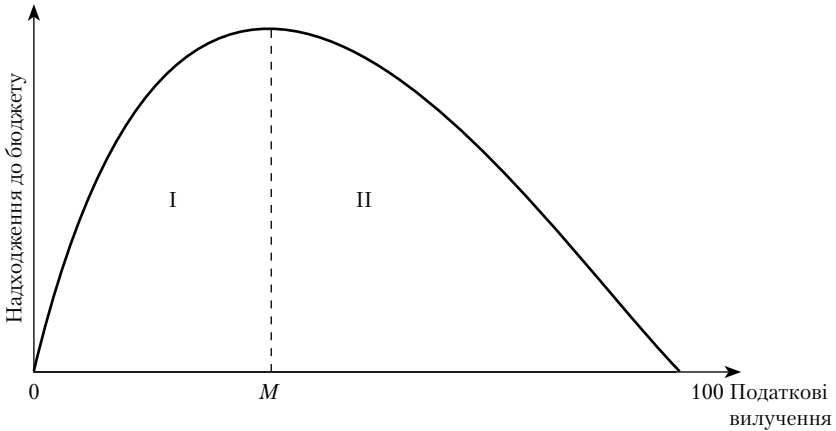


Рис. 4. Крива Лаффера

Наприкінці 70-х — на початку 80-х років XX ст. А. Лаффер популяризував ідеї про те, що висока ставка оподаткування бентежить працівника та заохочує лінощі. Свої висновки він підтверджував графіком, відповідно до якого податкові надходження є одночасно продуктом і податкової ставки, і податкової бази (суми прибутку). Залежно від зростання податкової ставки база скорочується. По горизонтальній осі на кривій Лаффера зображено рівень податкових ставок, по вертикальній — податкові надходження до бюджету. По мірі збільшення податкових ставок зростають і надходження (зона I на рис. 4). Коли ж ставки стають настільки високими, що не породжують бажання працювати і стимулюють ухилення від сплати податків, їх подальше підвищення приводить до зменшення податкових надходжень (зона II на рис. 4). Графік показує, що рівень податкових вилучень має оптимальну величину — межу (М), перевищення якої веде до зменшення надходжень до бюджету. Якщо підприємці зацікавлені у чистому, за вирахуванням податків, доході, то введення податку перешкодить виробництву оподаткованого товару.

Звідси і висновок: задачу поживлення ділової (насамперед інвестиційної) активності слід вирішувати шляхом радикального зменшення податкового тягара.

Ідеї прибічників “економіки пропозиції” було покладено в основу бюджетно-податкових реформ США у 1981 і 1986 р., що зумовило значне зменшення граничних ставок особистих і корпоративних прибуткових податків, істотного зменшення прогресивності шкали оподаткування, розширення бази оподаткування за рахунок зменшення кількості пільг. Особливо великий вигравш завдяки реформам отримали платники податків з високими доходами.

Податкова політика ґрунтується на певних принципах. Розглянемо детальніше принцип справедливості податкової систему у зв’язку з його актуальністю.

Справедливість в оподаткуванні пов’язана з проблемою розподілу податкового навантаження. Головне питання, яке вирішується під час проведення податкової політики: хто і скільки має платити податків? Є два підходи до його вирішення — за критерієм платоспроможності і отриманих вигод.

Згідно з критеріями платоспроможності податки слід розподіляти залежно від здатності платників їх сплачувати (при цьому виконуються два специфічні принципи). Відповідно до першого ставлення до усіх людей за однакових умов має бути однаковим. Це так званий принцип горизонтальної справедливості, відповідно до якого ставки податків мають прямо залежати від доходу і багатства. Якщо для обчислення податку використовують дохід, то особи з однаковим доходом зобов’язані сплачувати однакові суми податку. На практиці дотримання принципу “горизонтальної справедливості” пов’язано з низкою проблем і є складним комплексом заходів, оскільки важко дати вичерпне визначення ключовому поняттю “рівність”.

Другим специфічним принципом, який витікає з критерію платоспроможності, є різний підхід до різних людей — принцип “вертикальної справедливості”, згідно з яким групи громадян з високим рівнем доходу мають платити вищі податки, ніж ті, які мають менші доходи.

Визначення оптимального розподілу податкового навантаження між різними групами платників податків пов’язано з великими труднощами. Якою мірою допустимою є податкова дискримінація окремих класів і податкових груп? Для вирішення цього питання запропоновано різні системи оподаткування: регресивну, пропорційну і прогресивну (табл. 5).

Види систем оподаткування

Система оподаткування	Доход платника податків, грош. од.	Структура доходу до сплати податку, %	Сума податку, грош. од.	Ефективна ставка податку, %	Структура доходу після сплати податку, %
Регресивна	20000	20	3000	15	18,9
	+	+	+		+
	<u>80000</u>	<u>80</u>	<u>7000</u>	8,75	<u>81,1</u>
	100000	100	10000		100,0
Пропорційна	20000	20	2000	10	20
	+	+	+		+
	<u>80000</u>	<u>80</u>	<u>8000</u>	10	<u>80</u>
	100000	100	10000		100,0
Прогресивна	20000	20	1200	6	20,9
	+	+	+		+
	<u>80000</u>	<u>80</u>	<u>8800</u>	11	<u>79,1</u>
	100000	100	10000		100,0

Система оподаткування є регресивною, якщо ефективні податкові ставки (відношення сплаченої суми податку до фактичної суми доходу) для платників з високою платоспроможністю нижче, ніж для тих, у кого ця здатність низька. Система оподаткування є прогресивною, якщо ефективні податкові ставки для платників з високою платоспроможністю є вищими, ніж для тих, у кого така здатність низька. І, нарешті, система оподаткування є пропорційною, якщо ефективні податкові ставки для усіх груп платників однакові. Таким чином, “поведінку” ефективних податкових ставок визначає характер структури оподаткування.

Іншими словами, якщо податок зростає швидше, ніж дохід, такий податок називають прогресивним. Якщо ж податок зростає повільніше, ніж дохід, такий податок називають регресивним. У випадку регресивного податку більше податкове навантаження припадає на людей з меншими доходами. Пропорційний податок дає змогу рівномірно розподілити податкове навантаження між усіма групами платників. Прогресивне оподаткування зміщує відносно податкове навантаження на групи з більшими доходами.

Якщо під час розробки податкової політики до питання розподілу податкового навантаження підходять на основі критерію отриманих

вигод, то мають на увазі, що сума податку, сплачувана платником, має дорівнювати тій сумі, яку він погоджується платити за отримуваним ним суспільні блага. Під суспільними благами розуміють блага, профінансовані з державного бюджету, які споживають усі члени суспільства. На основі критерію вигоди податки розглядають як ціну, що слід заплатити за послуги держави, подібно до того, як це відбувається при купівлі товарів індивідуального споживання. Сильним боком такого підходу є те, що у ньому податкові надходження пов'язані з видатками бюджету. Однак не до усіх суспільних благ цей критерій можна застосувати повною мірою. Його зручно використовувати під час встановлення ставок державного мита (плати за послуги державних установ) або під час визначення розміру платежів до соціальних фондів (наприклад, пенсійний) і складно використовувати стосовно суспільних послуг загального характеру (національна оборона, система правосуддя тощо). Фактично критерій вигоди застосовують у процесі розробки і прийняття державного бюджету. Платник податку оцінює податкову систему за показниками узгодження видатків бюджету і податків між собою. Тому критерій вигоди слід враховувати під час розробки податкової політики.

Важливою характеристикою податкової політики є рівень податкового навантаження на платника податків. Для його вимірювання використовують кілька показників. На макрорівні його визначає два показники:

1. Частка сукупних вимог до платників податків у ВВП(Π_1):

$$\Pi_1 = \frac{\text{ПН}}{\text{ВВП}} \cdot 100\%, \quad (1)$$

де ПН — сума податків, яку мають сплатити за законом усі платники податків; ВВП — валовий внутрішній продукт.

За оцінкою експертів загальне податкове навантаження у формі сукупних вимог до платників податків станом на 2005 рік становило близько 83,5 % від обсягу ВВП України [72].

2. Частка фактичних податкових надходжень у ВВП(Π_2):

$$\Pi_2 = \text{ФПН} : \text{ВВП} \cdot 100 \%, \quad (2)$$

де ФПН — сума усіх фактичних податкових надходжень до державного і місцевих бюджетів та соціальних фондів держави.

Показник P_2 характеризує рівень сплачуваності податків. За даними цього самого джерела він дорівнює у 2005 р. 40,0 % ВВП України, а в 2002 р. — 38,8 % ВВП. Отже, різниця між вимогами і фактичними надходженнями становить 43,5 % ВВП (83,5–40,0 %). З одного боку, це свідчить про дуже низький рівень сплачуваності податків порівняно із законними податковими вимогами, а з іншого — демонструє масштабність звільнень та ухилень від оподаткування, неефективність організації податкової системи, неприйнятність для суспільства податкового навантаження.

Характеризуючи податкове навантаження на підприємство можна використовувати такі показники:

- частку податкових виплат підприємства в загальній сумі прибутку (P_3):

$$P_3 = \frac{ПВ}{ВП} \cdot 100\%, \quad (3)$$

де ПВ — податкові виплати підприємства; ВП — валовий прибуток підприємства;

- частку податкових виплат підприємства у загальному обсязі продажу (P_4):

$$P_4 = \frac{ВП}{Пр} \cdot 100\%, \quad (4)$$

Ураховуючи те, що базова ставка податку на прибуток в Україні становить 25 % (станом на 01.10.05) і, крім податку на прибуток, підприємство сплачує інші податки (як з прибутку, так і з реалізації), показник P_4 для підприємств становить 25 % і більше.

Оскільки підприємства не завжди працюють прибутково (наприклад у 2000 р. питома вага збиткових підприємств в Україні становила 38 %), показник P_4 є надійнішим для характеристики податкового навантаження на підприємство. У ньому визначено, яку частину з отриманих коштів продавець сплачує у вигляді податків. Величина цього показника може змінюватися від 20 до 60 % залежно від сфери діяльності підприємства. Наприклад, якщо підприємство ввозить в Україну і реалізує товар, який обкладають митом, акцизним збором і ПДВ, показник P_4 буде вищим, якщо ж воно реалізує вироблений в Україні неподакцизний товар, то цей показник становитиме близько 20 %. Детальніший аналіз впливу оподаткування на результати фінансово-господарської діяльності підприємства подано в розділі 15.

Податкове навантаження — це частина доходу фізичних і юридичних осіб, яку перерозподілено через державний бюджет. Такий перерозподіл впливає на поведінку платників податків, які прагнуть, по-перше, перекласти податковий тягар на інших, а по-друге, уникнути податків. Перекладання податків відбувається шляхом підвищення цін на величину податку, в результаті чого реальним платником податків стає покупець товару. Перевести податок у ціну вдається не завжди. Найчастіше це відбувається, якщо товар монопольний або ж попит на нього нееластичний за ціною. Якщо ж попит на товар еластичний, то незначне підвищення ціни спричинює значне зменшення обсягу продажу. За такої ситуації перекладання податків на покупців неможливе. Фінансові науці і практиці відомі й інші приклади впливу податків на прийняття економічних рішень. Наприклад, під час розробки заходів податкової політики слід враховувати дію “податкового клина”, який є різницею між сумами доходу до і після сплати податків. Американські вчені наводять такі приклади впливу “податкового клина” на вибір учасників економічної діяльності:

- високі податки на додатковий особистий дохід можуть спонукати робітників обрати більше годин відпочинку, а не більше годин праці;
- високі ставки податків на тютюнові вироби і алкогольні напої у деяких штатах спонукують їх жителів до придбання цих товарів у сусідніх штатах, де встановлено нижчі ціни;
- оскільки можна зменшити оподатковуваний дохід фізичних осіб на суму витрат, пов’язаних з поїздкою на професійні конференції, такі заходи часто проводять у курортних місцевостях. Їх учасники поєднують таким чином відпочинок зі справами, зменшуючи у той самий час свої податкові зобов’язання;
- фірми з високими доходами віддають перевагу розміщенню капіталу в державних облігаціях, проценти за якими не обкладають податками, аніж придбати високопродуктивне обладнання, доходи від використання якого підлягають оподаткуванню.

Вплив податкової політики на поведінку людей може бути різним, але вчені-економісти дійшли висновку, що податки мають бути “нейтральними”, тобто податкова система має якомога менше впливати на прийняття економічних рішень.

З метою пом’якшення податкового тягара для окремих платників податків або стимулювання певних видів діяльності застосовують *податкові пільги* — повне або часткове звільнення від оподаткування

платників податків або доходів від окремих видів діяльності. У практиці оподаткування використовують такі форми пільг:

1. *Податковий кредит*. Це вирахування із суми розрахованого податку. Наприклад, в Україні під час обчислення податку на прибуток підприємств від суми розрахованого податку віднімають суму податку, сплаченого підприємством при виплаті дивідендів.

2. *Неоподатковуваний мінімум доходів*. Найчастіше застосовують під час оподаткування особистих доходів, коли суму валових доходів громадян зменшено на законодавчо встановлену величину, яку не оподатковують. Таким чином захищаються інтереси громадян з низькими доходами.

3. *Виключення із об'єкту оподаткування*. Найчастіше це частина доходу, прибутку або інших об'єктів оподаткування, спрямованих на цілі, в реалізації яких зацікавлена держава. Наприклад, законодавство деяких країни дає змогу не оподатковувати витрати підприємств на природоохоронні заходи.

4. *Звільнення окремих платників від сплати податку*. Оскільки звільнення від оподаткування рівноцінне виплатам з бюджету, то держава таким чином підвищує реальні доходи окремих суб'єктів. Наприклад, відповідно до законодавства України, від податків звільняють інвалідів Великої вітчизняної війни.

5. *Податкові канікули* — тимчасове звільнення платника від сплати податку, тобто пільги, що діє у визначений період.

6. *Зниження податкових ставок*. В Україні за зниженими ставками оподатковують прибуток, отриманий від продажу інноваційного продукту власного виробництва.

7. *Прискорена амортизація основних засобів*. Оскільки при визначенні прибутку з метою оподаткування валовий дохід зменшують на суму амортизаційних відрахувань, то прискорені темпи амортизації дають змогу зменшити податки підприємств. Особливо це важливо за умов високих темпів інфляції.

Податкові пільги дають змогу створювати податкову систему, яка переважно виконувала регулюючу функцію. Однак нині є багато прихильників лібералізації оподаткування, які вважають, що податковий тягар краще зменшувати за рахунок загального зниження податкових ставок, а не спеціальних пільг, оскільки останні створюють нерівні умови для конкуренції (особливо небажаними є особисті пільги).

Лібералізація податкової системи — зменшення регулюючої ролі податків, створення однакових умов для всіх платників податків, досягаються зазвичай шляхом зменшення податкових ставок з одного боку, і розширення бази оподатковування (зменшення чи ліквідації податкових пільг, збільшення кількості об'єктів оподаткування), з іншого.

Контрольні запитання і завдання до розділів 1 і 2

1. Назвіть функції податків.
2. Які ви знаєте класичні і сучасні принципи оподаткування?
3. За якими ознаками можна класифікувати податки?
4. Що лежить в основі поділу податків на прямі і непрямі?
5. Чим спричинено потребу використання непрямих податків?
6. Які групи податків виділяють залежно від об'єкта оподаткування?
7. Які основні вимоги ставляться до структури податків?
8. Чому сучасні податкові системи характеризуються великою різноманітністю податків?
9. Які податки найчастіше функціонують у податкових системах різних країн?
10. Схарактеризуйте основні види податків, які використовують в сучасних податкових системах.
11. Що називають податковою політикою і які завдання уряд має вирішувати методами бюджетно-податкової політики?
12. Коли доцільно застосовувати стримуючу бюджетно-податкову політику, а коли — стимулюючу?
13. Схарактеризуйте основні положення теорії Кейнса.
14. У чому полягає основна ідея кривої Лаффера?
15. Назвіть переваги і недоліки прогресивної, регресивної і пропорційної податкових систем.
16. Які показники податкового навантаження ви знаєте? Схарактеризуйте їх.
17. Що таке “податковий клин”? Які податки впливають на прийняття рішень у сфері підприємництва?
18. Назвіть основні форми податкових пільг і схарактеризуйте їх.
19. Які податки становлять основу дохідної частини бюджету України?

3. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Податок на додану вартість (ПДВ) використовують більш як у 40 країнах світу; особливо він розповсюджений у Європі. Цей податок стягують на кожному етапі виробництва і обігу товару на основі новоствореної вартості. Цілком суму ПДВ сплачує кінцевий споживач.

ПДВ стягують або за єдиною ставкою, або за кількома: зниженою — для товарів і послуг першої потреби; стандартною — для більшості товарів і підвищеною — для предметів розкошу, тютюнових і алкогольних виробів.

У різних країнах використовують різну диференціацію ставок ПДВ. Наприклад, у межах Європейського Союзу (ЄС) функціонують дві ставки: нормальна — 18,6 % і знижена — 5,5 %. Від ПДВ звільняють послуги освіти, медицини, суспільну та благодійну діяльність [64].

Податок на додану вартість (ПДВ) — основний непрямий податок в Україні і найбільше джерело державних доходів. Наприклад, у 1998 р. надходження від ПДВ забезпечили 25,4 % доходів зведеного бюджету України, у 2000 р. — 19,2 %, у 2002 р. — 22,2 %, у 2004 р. — 18,4 % (рис. 5).

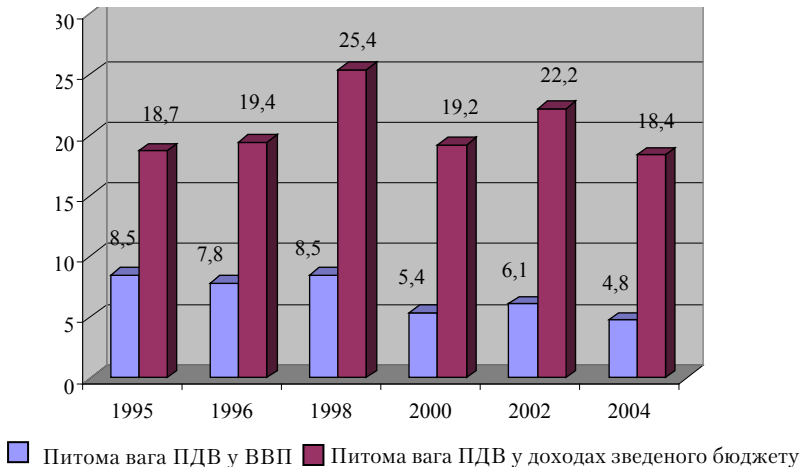


Рис. 5. Питома вага ПДВ у ВВП і в доходах зведеного бюджету України, %

Податок на додану вартість було введено в Україні в 1992 р. Декретом Кабінету Міністрів України. Законодавчо ПДВ було оформлено у 1997 р. із прийняттям Закону України “Про податок на додану вартість” (введено у дію з 01.10.97).

Об’єктом оподаткування є операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, а також імпорту та експорту товарів і послуг.

Платником податку на додану вартість є будь-яка особа, яка:

а) здійснює або планує здійснювати господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник цього податку. Таку реєстрацію провадять за заявою особи;

б) підлягає обов’язковій реєстрації як платник цього податку. Зокрема, у разі, коли загальну суму від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), що оподатковують, нараховано (сплачено, надано) такій особі протягом останніх дванадцяти календарних місяців і сукупно перевищує встановлену Законом України “Про податок на додану вартість” межу. Наприклад, станом на 1 жовтня 2005 р. ця сума становила 300 тис. грн;

в) імпортує товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають оподаткуванню цим податком згідно з нормами зазначеного Закону.

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

Базу оподаткування операції з поставки товарів (послуг) для нарахування ПДВ визначають беручи за основу їх договірну (контрактну) вартість, 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 є складовою ціни товарів (послуг)).

Звітним податковим документом, що одночасно є і розрахунковим документом, є податкова накладна, яку платник податків зобов’язаний видавати покупцю на його вимогу. Крім того, у товар-

них чеках чи інших розрахункових документах, що зобов'язаний видавати продавець, вказують суму ПДВ.

ПДВ становить 20 % бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг). Під час експорту товарів та супутніх такому експорту послуг ставка податку становить 0 % до бази оподаткування. Нульову ставку податку не застосовують, якщо товари (супутні послуги), що експортують, звільнено від оподаткування (наприклад, поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і відділами, які виконують функції пунктів роздачі, у порядку і за переліком продуктів, встановленими Кабінетом Міністрів України; поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, 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; поставки товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України тощо.

Показник доданої вартості легко розраховують як різницю між вичерпною від реалізації продукції (робіт, послуг) і матеріальними витратами на її виробництво, тобто від вартості продажу потрібно відняти вартість закупівель. Можна розрахувати додану вартість і як суму її складових: заробітної плати, прибутку, амортизаційних відрахувань, відсотків за кредит, плати за землю й інших податків, що охоплюють витрати на виробництво. Однак метод стягування ПДВ, що використовують у практиці оподаткування, дає змогу розраховувати податок без попереднього розрахунку доданої вартості:

$\text{Виручка} \times \text{Ставка ПДВ} - \text{Витрати} \times \text{Ставка ПДВ}.$

Суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначають як різницю між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кре-

диту такого звітнього податкового періоду. При позитивному значенні розраховану суму перераховують до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду. При від'ємному значенні розрахованої суми таку суму враховують у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що з'явився за попередні податкові періоди, а за умови його відсутності — зараховують до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Податковий кредит звітнього періоду складають із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом такого звітнього періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів та послуг, а також основних фондів з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Якщо ж платник податку купує (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначають для їх використання в операціях, що, згідно із Законом, не є об'єктом оподаткування або, які звільняють від оподаткування, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не належать до складу податкового кредиту такого платника.

4. АКЦИЗНИЙ ЗБІР

Як і ПДВ, акцизний збір є непрямим податком, складовою ціни товарів і сплачується, в кінцевому рахунку, покупцем, а не виробником продукції. Акцизний збір належить до категорії індивідуальних (специфічних) акцизів, що відрізняються від універсального акцизу (ПДВ) встановленням їх для окремих видів товарів, за диференційованими ставками. Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору встановлюють закони України з оподаткування.

Акцизний збір було введено в Україні в 1992 р. і разом з ПДВ ним було замінено податки з обороту і продажу. Акцизним збором обкладено споживчі товари, що, звичайно, не належать до предметів першої потреби і рівень рентабельності яких досить високий.

До об'єктів оподаткування акцизним збором (рис. 6) належать:

- обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), в тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безплатного передавання товарів (продукції) або з частковою їх оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини;
- обороти з реалізації (передавання) товарів (продукції) для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації (передавання) для виробництва підакцизних товарів, крім нафтопродуктів), а також для своїх працівників;
- вартість товарів (продукції), що імпортують на митну територію України.

Станом на 1 жовтня 2005 р. перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору визначено чотирма законами України, а саме: “Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої”, “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”, “Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби”, “Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби”. Акцизний збір стягують у ставках євро або гривнях, у процентах до обороту з реалізації товару (продукції), а також комбіновано, тобто за ставками у процентах до обороту з ціни реалізації, але не менше встановленої твердої суми з одиниці реалізованого товару (продукції).

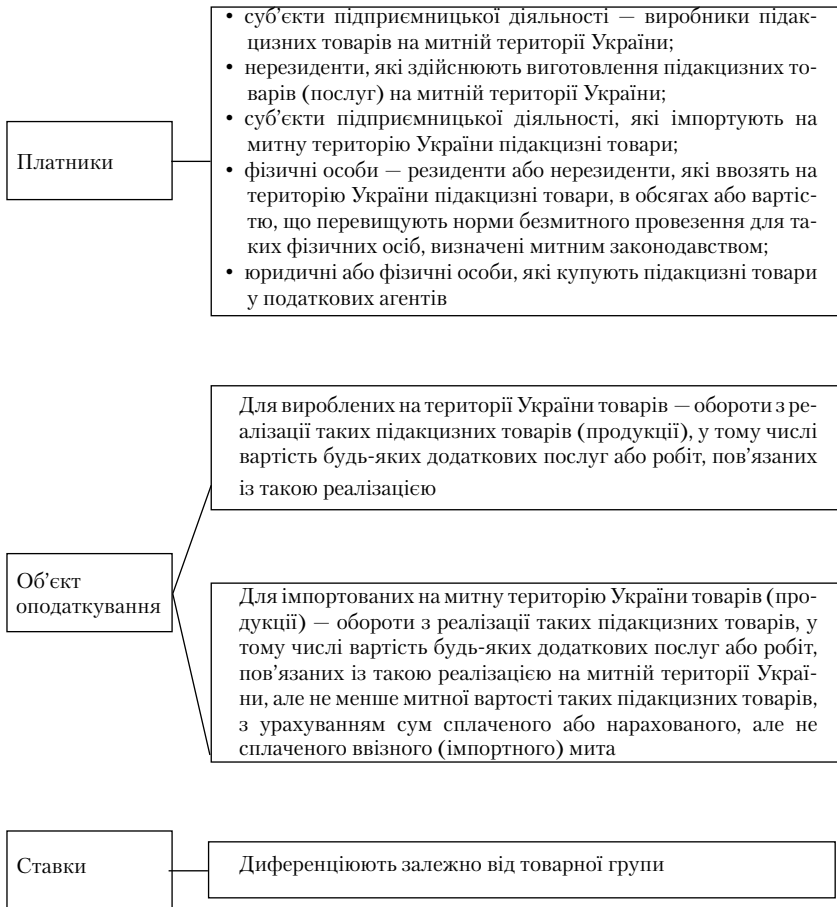


Рис. 6. Акцизний збір

Для імпортованих на митну територію України товарів об'єктом оподаткування є обороти з реалізації таких підакцизних товарів, але не менше митної вартості таких підакцизних товарів (продукції), з урахуванням сум сплаченого або нарахованого, але не сплаченого ввізного (імпортного) мита.

На деякі імпортовані підакцизні товари встановлюють ставки, що перевищують у кілька разів ставки за аналогічними вітчизняними това-

рами. Причина такої диференціації полягає в намірі не тільки збільшити бюджетні надходження, а й захистити вітчизняних виробників відповідної продукції від конкуренції з імпортними товарами.

Стягнення акцизного збору має на меті вирішення фінансових проблем держави за рахунок забезпечених верств населення, оскільки воно пом'якшує регресивність податків на споживання загалом. Перелік підакцизних товарів переважно відповідає цій меті. Виняток з цього переліку становлять алкогольні і тютюнові вироби. Оподаткування цих товарів акцизним збором зумовлено насамперед високою рентабельністю цих товарів. За умови відсутності податку їхні виробники отримуватимуть надвисокі доходи.

5. МИТО

Мито є непрямим податком, що стягують з товарів, які перетинають митний кордон країни, тобто ввозяться (вивозяться) або проходять транзитом. Цей податок, як і акцизний збір, є складовою ціни товарів і сплачується за рахунок покупця.

Як і акцизний збір, мито збільшує ціну реалізації товарів; його ставки диференційовано за групами товарів. Відрізняється мито від акцизного збору тим, що сплачується під час переміщення товарів та інших предметів через митний кордон. Перелік товарів, що підлягають митному оподатковуванню, є ширшим, ніж перелік підакцизних товарів.

Мито — це інструмент державної економічної політики в зовнішньоторговельних відносинах. Вони мають сприяти раціоналізації товарної структури ввезення товарів, підтримці відповідного співвідношення ввозу і вивозу товарів, валютних доходів і витрат, створенню умов для прогресивних змін у структурі виробництва і споживання товарів, захисту країни від несприятливих впливів зовнішнього ринку.

Розрізняють такі види мита:

- *статистичне* — для обліку експорту й імпорту товарів в умовах вільної торгівлі; відрізняються низькими ставками;
- *фіскальне* — для поповнення доходів бюджету; має високі ставки; нині використання обмежено, оскільки перешкоджає розвитку міжнародної торгівлі;
- *спеціальне (протекціоністське)* — для захисту внутрішнього ринку від конкуренції з боку деяких іноземних товарів, аналогі яких випускають вітчизняні виробники;
- *преференційне* встановлюється за згодою між торгуючими країнами з метою ввезення товарів, для виробництва яких прямо чи опосередковано використовували субсидії; застосовують для врівноваження цін на іноземні й вітчизняні товари з метою унеможливлення конкуренції між ними;
- *антидемпінгове* — особливий вид мита, що вводять у випадку ввезення товарів за цінами нижчими, ніж їхня нормальна ціна в країні вивозу, а також для захисту виробництва подібних вітчизняних товарів;

- *сезонне* — дає змогу оперативно реагувати на увезення і вивезення сезонних товарів; встановлюють зазвичай на термін не більше ніж шість місяців.

Ставки мита або встановлюють у відсотках до митної вартості товарів, або нараховують у визначеному розмірі за одиницю виміру оподатковуваного товару. Іноді використовують комбіновані ставки, що поєднують обидва підходи.

Митне оподаткування є одним з напрямів митної політики держави, а також способом митного регулювання. Україна самостійно визначає митну політику, створює власну митну систему і чинить митне регулювання на своїй території. Вона може вступати у митні союзи з іншими країнами, брати участь у діяльності міжнародних організацій з питань митної справи. Становлення і розвиток митної справи в Україні здійснюють у напрямі уніфікації із загальноприйнятими у міжнародній практиці нормами і стандартами.

Перш ніж розглянути види мита, що діють в Україні, зупинимось на специфічних термінах, що використовують у митній практиці.

Митний кордон — це кордони митної території України, в тому числі території штучних островів, установок і споруджень, що утворюють в економічній (морський) зоні України, над якими наша держава має виняткову юрисдикцію щодо митної справи.

Існують такі види переміщень через митний кордон України:

- *ввезення в Україну і вивезення з України* — фактичне переміщення через митний кордон України товарів і інших предметів;
- *транзит через територію України* — переміщення товарів і інших предметів під митним контролем через територію України між двома чи в межах одного пункту на її митному кордоні.

Переміщення через митний кордон України товарів і інших предметів підлягають митному оформленню працівниками митниці з метою забезпечення митного контролю. Однією з операцій, що належить до процедури митного контролю, є *декларування* шляхом заяви у встановленій формі (письмова, усна) точних даних про мету переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів, а також будь-яких інших даних, потрібних для митного контролю і митного оподаткування. Предмети, що переміщують через митний кордон фізичні та юридичні особи, декларують за умови, що ці предмети допущено митницею до декларування. Після декларування товарів чи майна і подання їхнім декларантом або транспортною організацією до митниці, здійснюють митне оформлення. Для митного

оформлення потрібні такі документи: декларація, належним чином засвідчені копії ліцензій, дозволи різних органів, документи, що підтверджують внесення відповідних митних платежів.

Слід розрізняти поняття — мито і митні збори. *Мито* — це непрямий податок, що надходить до бюджету держави і контроль за стягненням якого чинять митні органи. *Митні збори* — це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, які функціонують з метою розвитку системи митних органів України.

Об'єктом оподаткування є митна вартість товарів чи інших предметів, що переміщують через митний кордон України. Для визначення митної вартості товарів валюту контракту перераховують у національну валюту України за курсом НБУ, що діє на день подання митної декларації.

Мито сплачують у національній валюті України. Існують два види мита в Україні: ввізне і вивізне. Ввізне мито сплачують з товарів, що імпортуються, вивізне — з товарів, що експортуються.

Вивізне мито нараховують на товари та інші предмети під час їх вивезення за межі митної території України.

Існує також два види ставок, за якими розраховують мито:

- у відсотках до митної вартості товару, що переміщують через митний кордон;
- у встановленому грошовому розмірі на одиницю товару.

Мито нараховують митні органи за встановленими ставками, виходячи з митної вартості товару, що є ціною, яку фактично сплачено або яка підлягає сплаті за ці товари на момент перетину митного кордону. Митна вартість охоплює ціну товару, зазначену в рахунку — фактурі, а також витрати на транспортування до пункту перетину митного кордону, комісійні і брокерські послуги і т. ін. При явній невідповідності заявленої митної вартості реальним цінам, її величину встановлюють митні органи, виходячи з цін на ідентичні товари та інші предмети, що діють у провідних країнах-експортерах цієї продукції.

Основні елементи мита представлено в табл. 6.

Елементи мита

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставки за видами		Митна сума відповідно до виду ставок	
		I	II	I	II
Юридичні і фізичні особи, які здійснюють перевезення товарів через митний кордон	Митна вартість товару = = Вартість товару у валюті × Курс НБУ на день подання митної декларації	У % до митної вартості (диференціація залежно від товарної групи, країни походження)	У встановленому грошовому вираженні на одиницю товару	Митна вартість × Ставка мита, % / 100	Кількість одиниць товару × Мито у грошовому виразі на одиницю товару

Розглянемо особливості розрахунку суми мита окремо по ввізному і вивізному митах.

Порядок оплати і ставки *ввізного мита* визначено Єдиним митним тарифом України. Оподатковувані товари зведено у товарну класифікаційну схему, що ґрунтується на Гармонізованій системі опису і кодування товарів. Кожен товар має свій чотиризначний цифровий код, у якому перші два знаки означають товарну групу, два інших — тарифну позицію.

Одним з головних завдань митних органів є визначення тарифної позиції, якій відповідає товар чи предмет, що перетинає митний кордон.

Єдиним митним тарифом України передбачено три види ставок, що відрізняються за розмірами:

1. Преференційні ставки, у тому числі пільги з оплати мита, що застосовують:
 - до товарів та інших предметів, які походять із країн, що входять разом з Україною у митні союзи або створюють разом з нею спеціальні митні зони;
 - при встановленні будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України.
2. Пільгові ставки застосовують до товарів та інших предметів, що походять з країн або економічних союзів, які мають в Україні режим найбільшого сприяння.

3. Повні (загальні) ставки застосовують до решти товарів та інших предметів.

Крім того, з метою захисту економічних інтересів України і українських виробників застосовують *особливі види мита*: спеціальне, антидемпінгове і компенсаційне. Ці види мита стягуються на підставі рішень про застосування антидемпінгових, компенсаційних чи спеціальних заходів, прийнятих відповідно до законів України “Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту”, “Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту”, “Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну”.

Спеціальне мито застосовують:

- як засіб захисту національного товаровиробника у разі, коли товари ввозять на митну територію України в таких обсягах або за таких умов, що заподіюють або чинять загрозу заподіяти значну шкоду національному товаровиробнику;
- як запобіжний засіб щодо учасників зовнішньоекономічної діяльності, які порушують національні інтереси України у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- як заходи у відповідь на дискримінаційні або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують здійснення законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Антидемпінгове мито застосовують:

- при ввезенні на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що чинить шкоду національному товаровиробнику;
- при вивезенні за межі митної території України товарів за ціною, істотно нижчою за ціни інших експортерів подібних або безпосередньо конкуруючих товарів на момент цього вивезення, якщо таке вивезення чинить шкоду загальнодержавним інтересам України.

Компенсаційне мито застосовують:

- у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що чинить шкоду національному товаровиробнику;
- у разі вивезення за межі митної території України товарів для виробництва, переробки, продажу, транспортування, експорту або споживання яких безпосередньо або опосередковано надано субсидію, якщо таке вивезення заподіює шкоду.

З метою правильного визначення суми мита треба встановити не лише тарифну позицію пред'явлених для митного контролю товарів, а й країну походження товарів. Такою є країна, де товари було повністю вироблено або перероблено чи оброблено.

Одним з інструментів регулювання структури експорту є вивізне мито; його вводять для скорочення переліку товарів, експорт яких підлягає нетарифному регулюванню.

Інформацію про ставки ввізного мита наведено у додатку до Закону "Про Митний тариф України" від 05.04.01 № 2371-III. Встановлення нових та зміну діючих ставок ввізного мита здійснює Верховна Рада України шляхом прийняття законів України з урахуванням висновків Кабінету Міністрів України.

6. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Це основний прямиий податок, що стягують з юридичних осіб в Україні. Він забезпечує значні надходження до бюджету держави (наприклад, у 1998 р. вони становили 19,8 % доходів зведеного бюджету України, у 2000 р. — 15,7 %, у 2004 р. — 17,7 %).

Оподаткування прибутку (доходу) підприємств увесь час перебуває в центрі уваги законодавців, що неодноразово чинили спроби удосконалити його. У зв'язку зі зміною об'єкта оподатковування, ставок податку, складу податкових пільг, бази оподатковування виникла потреба прийняття нових законодавчих актів. У результаті за період 1991–1998 рр. стягнення податку з прибутку (доходу) підприємств регулювали норми чотирьох законів. Так, у 1991 р. в Україні діяв Закон СРСР “Про податки з підприємств і організацій”, відповідно до якого об'єктом оподатковування був балансовий прибуток підприємства, який розраховували як суму прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат за цими операціями. Для підприємств встановлювали граничний рівень рентабельності, диференційований за галузями. Максимальна ставка податку на прибуток у межах встановленого рівня рентабельності становила 35 %. При перевищенні граничного рівня рентабельності вона підвищувалася до 80 і 90 % (залежно від величини перевищення). Крім того, ставки податку на прибуток диференціювалися залежно від сфери діяльності. Наприклад, для підприємств громадського харчування, торговельно-закупівельних, посередницьких і видовищних кооперативів він становив 65 %, для підприємств з переробки сільськогосподарської продукції — 25 %, з її вирощування — 15 %.

Для правильного розрахунку прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) Законом було встановлено перелік витрат з виробництва й реалізації продукції (робіт, послуг), що належали до її собівартості.

З 1 січня 1992 р. було введено в дію Закон “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”, відповідно до якого об'єктом оподатковування замість балансового прибутку став валовий дохід підприємства, зменшений на суму матеріальних витрат і обов'язкових

платежів. Тим самим, до об'єкту оподаткування, крім прибутку, додавалися витрати на оплату праці. Якщо підприємство не мало прибутку, але виплачувало заробітну плату, воно мало сплачувати податок на дохід.

Таким чином, податок на дохід стягували незалежно від ступеня дохідності підприємства. Це вело до “вимивання” величезних сум оборотних коштів у підприємств, які виробляли трудомістку продукцію (роботи, послуги) і не відрізнялися високим рівнем рентабельності. Ставка податку становила 18 % від оподаткованого доходу. Знижену ставку 15 % встановлювали для спільних підприємств, частка іноземного інвестора у статутному фонді якого складала більше ніж 30 %. Підвищені ставки встановлювали для посередницької діяльності (65 %) і доходів від казино, відеосалонів, гральних автоматів, проведення концертно-видовищних заходів (70 %).

Здійснивши неабиякий вплив на погіршення фінансового стану багатьох підприємств і на збільшення тіньового сектора економіки, Закон “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” було замінено з 1 січня 1995 р. Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Об'єктом оподаткування став балансовий прибуток підприємства, що розраховують як загальну суму прибутку від усіх видів діяльності за звітний період. Базова ставка податку становила 30 %. Виробництво сільськогосподарської продукції не обкладалося податком на прибуток. Для підприємств агропромислового комплексу встановлювалася ставка 15 %, для посередницьких операцій — 45 %, для прибутку від проведення лотерей і грального бізнесу — 60 %.

З 1 липня 1997 р. було введено в дію Закон «Про внесення змін у Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”», у якому було змінено методичні основи оподаткування прибутку, що зумовило введення спеціального податкового обліку. Сутність цих змін полягає в наступному:

1. Замість показників “балансовий прибуток”, “прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг)”, “виручка від реалізації продукції (робіт, послуг)”, “собівартість реалізованої продукції”, що використовували в розрахунках податку на прибуток відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р. (далі — Закон) уведені показники “валовий дохід”, “валові витрати виробництва і обігу”. Валовий дохід визначають як загаль-

ну суму доходів підприємства від усіх видів діяльності, отриманих (нарахованих) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах.

Валові витрати виробництва та обігу визначають як суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які платник придбав для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Для цілей оподаткування з валового доходу віднімають суми ПДВ, отримані підприємством у складі виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), і деякі інші надходження, що визначено Законом. Із скоригованої таким чином суми валового доходу віднімають валові витрати виробництва підприємства і амортизаційні відрахування. Отримана різниця становить суму прибутку, що є об'єктом оподаткування.

Скоригований валовий дохід (валовий дохід – ПДВ, що нараховано на вартість продажу товарів (робіт, послуг) і отриманий платником податку на додану вартість – інші надходження, що визначено Законом
--

–

Валові витрати ± приріст (збитки) балансової вартості запасів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції

–

Амортизаційні відрахування

=

Оподатковуваний прибуток

2. Термін “амортизація”, відповідно до нового Закону, означає поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів і нематеріальних активів на зменшення скоригованого прибутку підприємства в межах норм амортизаційних відрахувань.

Введено нову методику розрахунку амортизаційних відрахувань, сутність якої полягає в тому, що лінійний метод, відповідно до якого кожен вид основних фондів і нематеріальних активів амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості, нормативного терміну служби і норм амортизаційних відрахувань, продовжує діяти тільки для нематеріальних активів. Для основних фондів використо-

вують інший порядок. По-перше, всі основні фонди підлягають розподілу на 4 групи, норми амортизації встановлюють у відсотках до балансової вартості кожної групи у такому розмірі з розрахунку на квартал: 1-ша група — 2 %, 2-га група — 10 %, 3-тя група — 6 %, 4-та — 15 %. По-друге, балансову вартість груп основних фондів розраховують за спеціальною формулою на початок кожного звітного кварталу. По-третє, облік балансової вартості за кожним видом основних фондів ведуть тільки за 1-ю групою. Для основних фондів, що належать до груп 2–4, ведуть облік за сукупною балансовою вартістю відповідної групи. Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують зазначені.

Амортизаційні відрахування нараховують на первісну вартість основних фондів, збільшену на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням цих фондів.

3. Питання про дату виникнення зобов'язань по сплаті податку на прибуток вирішують в аналогічному порядку, прийнятому для ПДВ.

Тобто, датою збільшення валового доходу вважають дату, яка припадає на податковий період, протягом якого відбуваються будь-які події, що сталися раніше: або дата зарахування коштів на банківський рахунок підприємства (дата оприбуткування в касі при реалізації за готівку), або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного надання їх результатів.

Датою збільшення валових витрат виробництва вважають дату події, що відбулася протягом податкового періоду раніше: або дата списання коштів з банківських рахунків підприємства на оплату товарів (у разі їх придбання за готівку — день їх видачі з каси), або дата оприбуткування товарів чи дата фактичного отримання результатів робіт (послуг).

4. Платники податку мають вести облік приросту (збитку) балансової вартості товарів (крім тих, які підлягають амортизації і цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення яких охоплюють валові витрати. У разі, коли балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж періоду, різницю додають до складу валових доходів платника, а її збиток — до складу валових витрат. Для виробників сільськогосподарської продукції цей порядок обліку запасів застосовують для податкового періоду, що дорівнює дванад-

п'яти календарним місяцям, починаючи з 1 липня поточного звітного (бюджетного) року.

Законом встановлено такі ставки податку:

- прибуток платників податку, у тому числі підприємства, що засновано на власності окремої фізичної особи; оподатковують за ставкою 25 % до об'єкта оподаткування;
- дохід від страхової діяльності юридичних осіб оподатковують за ставкою 0 % – при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення; за ставкою 3 % – при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхування. *Оподатковуваний дохід* – сума страхових внесків, отриманих страховиками за договорами страхування і перестраховування ризиків протягом звітного періоду, зменшених на суму страхових платежів, сплачених страховиком за договорами перестраховування у цьому ж податковому періоді;
- резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснює на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу із джерела його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності, зобов'язані утримувати податок з таких доходів за ставкою в розмірі 15 % від їх суми та за їх рахунок, перераховуючи цей податок до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено діючими нормами міжнародних угод;
- суму доходів нерезидентів, що сплачує резидент нерезиденту за договорами фрахту, оподатковують за ставкою 6 % у джерела виплати таких доходів та за їх рахунок;
- страховики (інші резиденти), які чинять виплати у межах договорів страхування або перестраховування ризиків (у тому числі страхування життя) на користь нерезидентів, відповідно до Закону, застосовують до суми цих виплат ставку 0 %, якщо рейтинг фінансової надійності нерезидента відповідає вимогам, встановленим центральним органом виконавчої влади з регулювання ринків фінансових послуг, в усіх інших випадках – за ставкою 3 % від суми таких виплат за власний рахунок у момент здійснення їх перерахування;

- резиденти, що чинять виплати нерезидентам від наданих рекламних послуг на території України, сплачують податок за ставкою 20 % від суми таких виплат за власний рахунок.

Прибуток нерезидентів, які чинять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковують у загальному порядку.

Законом передбачено деякі пільги за податком на прибуток. Зокрема, звільнено від оподаткування прибуток підприємств та громадських організацій інвалідів (якщо кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності тих, хто працює, а їхній фонд оплати праці — не менше ніж 25 % суми загальних витрат на оплату праці), а також прибуток, отриманий від реалізації в Україні спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва (відповідно до переліку, встановленого Кабінетом Міністрів України).

Також звільнено від оподаткування доходи неприбуткових організацій (до них належать установи освіти, культури, охорони здоров'я, що утримують за рахунок бюджету; благодійні фонди, пенсійні фонди, кредитні союзи, асоціації, релігійні організації та ін.), що зазначено в Законі (доходи від основної діяльності, безповоротна фінансова допомога, добровільні пожертвування, пасивні доходи).

Незважаючи на те, що в Законі “Про систему оподаткування” першим принципом побудови податкової системи України названо стимулювання підприємницької виробничої активності шляхом надання пільг по оподаткуванню прибутку, що направлено на розвиток виробництва, законом про оподаткування прибутку такі пільги не передбачено.

Скасування диференціації ставок податку і розширення бази оподаткування за рахунок скорочення пільг є ознакою лібералізації оподаткування прибутку. Втім, світовою практикою доведено, що за цим податком країни продовжують використовувати велику кількість пільг, наприклад, прискорену амортизацію, пільги на інвестиції та виконання науково-дослідних робіт, податкові знижки для підтримки окремих галузей, стимулювання розвитку нових технологій, використання альтернативних видів енергії (сонячної і вітряної енергії — в США). Звичайно, основою для розрахунку податку слугує річний прибуток підприємства, що вказують у декларації, яку подають до податкових органів. До закінчення річних розрахунків протягом року передбачають авансові платежі.

В Україні платники податку самостійно визначають суму податку і сплачують його у строки, що встановлено Законом для квартального податкового періоду. У цьому випадку, як і під час подання декларації про прибуток, слід керуватися Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільсько-господарської продукції, подають декларацію про прибуток у строки, визначені законом для річного податкового періоду.

Нерезиденти, що чинять діяльність на території України через постійне представництво, мають розраховувати суму податку на прибуток і сплачувати його за результатами звітного кварталу.

Дивіденди, які виплачують емітенти корпоративних прав, виділено в окремих об’єкт оподаткування. До/або одночасно з виплатою дивідендів/ платник податку — емітент корпоративних прав, нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток за ставкою 25 % від суми дивідендів, призначених для виплати без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. По закінченню звітного періоду емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток цього періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв’язку із нарахуванням дивідендів.

Юридичні особи — резиденти, які отримують дивіденди, не додають їх суму до складу валового доходу (крім постійних представництв нерезидентів).

Сплата податку на прибуток підприємствами України передбачає усунення подвійного оподаткування. Зазначимо, що під подвійним оподаткуванням розуміють обкладання одного і того самого об’єкта податком одного виду два (чи більше) рази протягом одного звітного періоду. Подвійне оподаткування можливе, якщо:

- один і той самий об’єкт обкладають податком одного виду різними рівнями державної влади однієї країни (наприклад, на рівні федерації, суб’єктів федерації, органів місцевого самоврядування);
- один і той самий об’єкт обкладають податком одного виду владою різних держав;
- обкладають прибуток акціонерного товариства, а потім обкладають податком дивіденди, сплачені акціонерам товариства з прибутку, що залишився після оподаткування.

Щодо податку на прибуток, подвійне оподаткування усувають за наявності договору між Україною та іншими країнами про усунення подвійного оподаткування доходів, ратифікованого Верховною Радою України, з країною, де суб'єкт підприємницької діяльності отримав прибуток і сплатив з нього податок. У такому випадку суму податку на прибуток, що сплачена за кордоном, зараховують під час сплати податку на прибуток в Україні. Зарахована сума податку на прибуток з іноземних джерел не перевищує суми податку, що підлягає сплаті в Україні протягом того самого податкового періоду. Для зарахування суми податку на прибуток слід подати письмове підтвердження податкового органу іншої держави щодо сплати такого податку.

7. ПОДАТОК З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Це основний прями́й податок з громадян в Україні. Його питома вага в доходах зведеного бюджету в останній час підвищується: якщо в 1993 р. він становив тільки 5,7 %, то в 2000 р. — уже 13 %, а у 2002 р. — 17,8 %. У 2004 р. частка цього податку у надходженнях до бюджету дещо зменшилася (до 14,4 %) у зв'язку зі зниженням ставки оподаткування і переходом на пропорційні податкові ставки. Прибутковий податок належить до числа особистих податків, що враховують індивідуальні життєві обставини платників податків: їхню платоспроможність, родинний стан.

З 1 січня 2004 р. в дію було введено Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” (далі — Закон) [27], згідно з яким було змінено порядок оподаткування як громадян України, так і іноземних громадян, які мають доходи на території нашої країни. До набрання чинності цього Закону оподаткування громадян з 1993 р. в Україні регламентувалося Декретом Кабінету Міністрів “Про прибутковий податок з громадян” від 26.12.93 № 13–92, який в частині оподаткування фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності продовжує діяти і нині до прийняття спеціального законодавства, яке визначатиме порядок сплати податку громадянами-підприємцями.

Відповідно до Закону “Про податок з доходів фізичних осіб” платниками податку є резиденти і нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження на території України. Крім того, резиденти сплачують цей податок і з іноземних доходів.

Об'єктом оподаткування для резидента і нерезидента є:

- *загальний місячний оподатковуваний дохід* (для резидента — в тому числі й іноземний дохід);
- *чистий річний оподатковуваний дохід*, який визначають шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;
- доходи з джерелом їх походження на території України, які підлягають кінцевому оподаткуванню під час їх виплати;

При нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати об'єкт оподаткування визначають, як нараховану суму такої заробітної плати, зменшеної на суму збору до Пенсійного фонду України та внесків до

фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які відповідно до закону, стягуються за рахунок доходу найманої особи.

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

До складу місячного доходу також належать:

- доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, які нараховано (виплачено) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів прав інтелектуальної власності; доходи у вигляді сум авторської винагороди, а також від надання права на користування іншим особам нематеріальним активом;
- вартість подарунків у межах, що підлягають оподаткуванню згідно з нормами відповідних статей Закону;
- сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових внесків, пенсійних вкладів, сплачена будь-якою особою — резидентом чи іншою ніж платник податку особою, за такого платника податку чи на його користь (наприклад, якщо такою особою є один із членів сім'ї першого ступеня споріднення платника податку);
- сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачують платнику податку за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, у випадках та розмірах, визначених Законом;
- дохід від надання майна в оренду;
- дохід, отриманий платником податку від його працедавця як додаткове благо, наприклад, вартість використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку у безоплатне користування, та /або вартість послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, в тому числі праця підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими. Під терміном “послуги домашнього обслуговуючого персоналу” розуміють послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи за їх дорученням — будь-якої третьої особи, у тому

числі ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, що належать таким особам або які їх використовують. Закон визначає повний перелік додаткових благ, вартість яких належить до оподаткованого доходу. Якщо додаткові блага надають особі, яка не є працедавцем платника податку, то такі доходи прирівнюються (з метою їх оподаткування) до подарунків з їх відповідним оподаткуванням;

- сума заборгованості платника податку, за якою минув строк позовної давності, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк давності згідно із законом, що встановлює порядок стягнення заборгованості з обов'язкових платежів;
- дохід у вигляді процентів (дисконтних доходів), дивідендів та роялті, вираштів, призів;
- інвестиційний прибуток від здійснення платником податку операцій з цінними паперами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах. Винятком є, наприклад, сума доходів, отриманих платником податку від вкладення ним коштів у цінні папери, емітовані Міністерством фінансів України;
- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у строки, що встановлено законодавством;
- кошти або майно (немайнові активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, підтверджених вироком суду, незалежно від призначеної ним міри покарання.

Законом встановлено близько 35 видів доходів, які не належать до складу місячного або річного оподаткованого доходу і не підлягають відображенню у його річній податковій декларації, найпоширенішим з яких є такі:

- сума державної матеріальної та соціальної допомоги у вигляді адресних виплат коштів та надання соціальних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (у тому числі допомога по вагітності та пологах), винагороди та страхові виплати, які отримує платник податку відповідно з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування згідно із законом. Також слід звернути увагу на те, що дію цього пункту не поширено на

виплати заробітної плати, а також виплати, пов'язані з тимчасовою втратою працездатності;

- сума коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт;
- аліменти, що виплачують платнику податку;
- дивіденди, які нараховують на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, коли це нарахування не змінює пропорцій участі всіх акціонерів у статутному фонді емітента, та внаслідок чого збільшується статутний фонд такого емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів;
- сума, сплачена працедавцем на користь закладів освіти за рахунок компенсації вартості підготовки чи перепідготовки платника податку — найманої особи за профілем діяльності чи загальними виробничими потребами такого працедавця, але не вище розміру суми, визначеної у розрахунку на кожний повний чи неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої найманої особи за формулою:

$$\text{ПН} = \text{ПМ} \cdot 1,4, \quad (5)$$

де ПН — розрахункова величина місячної суми плати за навчання, яка не належить до оподаткованого доходу; ПМ — місячний мінімальний прожитковий рівень для працездатної особи, встановлений на 1 січня звітного податкового року;

- кошти або вартість майна (послуг), що надають як допомогу на лікування та медичне обслуговування платника податку його працедавцем за рахунок коштів, які залишаються після оподаткування такого працедавця податком на прибуток підприємств;
- основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, основна сума кредиту, що отримує платник податку, а також сума виплат громадянам України (їх спадкоємцям) грошових заощаджень і грошових внесків, що вкладено до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР чи в установи державного страхування СРСР або у папери цільової державної позики, емітованої на території колишнього СРСР, погашення яких не відбулося;

- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку або його дітей віком до 18 років, які безоплатно або зі знижкою надає йому профспілка, до якої зараховують профспілкові внески такого платника податку;
- дохід (прибуток), отриманий самозайнятою особою від здійснення нею підприємницької або незалежної професійної діяльності, якщо така особа обрала спеціальну (спрощену) систему оподаткування;
- сума стипендії, яку виплачують з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище розрахованої за формулою (5) суми;
- доходи від продажу безпосередньо власником сільськогосподарської продукції виробленої (виробленої) ним на земельних ділянках, наданих для ведення сільського господарства, будівництва й обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибних ділянок), ведення садівництва та індивідуального дачного будівництва.

За результатами звітного податкового року платник податку має право на податковий кредит, під яким розуміють суму (вартість) витрат, що поніс платник податків — резидент, у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів — фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволено зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, отриманого за наслідками такого звітного року (у випадках, визначених Законом).

Податковий кредит охоплює фактично понесені витрати, підтвержені платником податку документально (фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат) і відповідають переліку, встановленому Законом, а саме:

- частину суми відсотків за іпотечним кредитом, сплачених платником податку;
- суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що перевищує 2 %, але не є більшим як 5 % від суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року;

- суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти з метою компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення, але не більше за суму, визначеної за формулою (5) у розрахунку за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року;
- суму власних коштів платника податку, сплачених на користь закладів охорони здоров'я з метою компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань у розмірах, що не покривають виплатами з фонду загальнообов'язкового медичного страхування. Слід звернути увагу на те, що ця норма Закону набирає чинності через рік після введення в дію Закону України "Про медичне страхування";
- суму витрат платника податку (у встановлених Законом межах) на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій та пенсійних внесків страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, установі банку за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади як платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення.

Податковий кредит може нараховуватись виключно резидентом, що має індивідуальний ідентифікаційний код. Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, отриманого протягом звітного року як заробітна плата. Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкового кредиту за наслідками звітного податкового року, то це право на наступні податкові роки не поширюється.

Якщо дохід платника податку, отриманий ним як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, не перевищує суми, розрахованої за формулою (5), він має право на *податкову соціальну пільгу*, тобто на зменшення місячного доходу, отриманого з джерел прибутку на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму мінімальної заробітної плати (МЗП), встановленої у законо-

давчому порядку на 1 січня звітнього податкового року “Для певних категорій платників податків” (наприклад, самотні мати або батько, або один з батьків, що має троє і більше дітей з розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, або є особою, що за законом належить до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи). Розмір податкової соціальної пільги становить 150 % МЗП. Для платника податку, який був, наприклад, учасником бойових дій під час Другої світової війни або колишнім в’язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою, соціальну пільгу встановлено у розмірі 200 % МЗП.

Податкова соціальна пільга набирає юридичної сили з дня отримання працедавцем відповідної заяви платника податку. Якщо ж платник має намір реалізувати своє право на соціальну пільгу за місцем нарахування основного доходу (встановленого у трудовій книжці), таку заяву подавати не потрібно.

Слід звернути увагу на поетапне запровадження податкової соціальної пільги у повному розмірі. Згідно із Законом у 2004 р. її розмір становив 30 % МЗП, у 2005 р. — 50 % МЗП. Внесені у липні 2005 р. зміни до Закону передбачали подальше підвищення розміру цієї пільги у 2006 р. — до 80 % МЗП, а починаючи з 2007 р. — 100 % МЗП. Однак в результаті внесених змін, починаючи з 1 січня 2006 р., податкову соціальну пільгу застосовано у повному розмірі на рівні 50 % МЗП, встановленої на 1 січня звітнього податкового року.

В Україні ставки податку з доходів громадян неодноразово змінювалися. Так, із січня по травень 1993 р. число ставок основної шкали становило 4, а максимальна ставка на доходи понад 30 МЗП — 50 %. Починаючи з червня 1993 р. було введено додаткову максимальну ставку — 90 % (на суму сукупного доходу понад 100 МЗП, зменшену на розмір неоподаткованого мінімуму). Таким чином, “ступінчастість” і прогресивність податкової шкали було істотно підвищено. Подібна практика суперечила тенденціям розширення бази оподаткування і зниження граничних ставок прибуткового податку в розвинених країнах, спричинювала приховування від оподаткування і спричинювала невдоволення платників. Тому вже у жовтні 1994 р. число ступенів і рівень максимальної ставки було зменшено. Максимальну ставку прибуткового податку було знижено до 40 %, число ставок склало 5.

Після введення в дію Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” прогресивне оподаткування доходів громадян було замінено на пропорційне оподаткування. *Ставки податку* диференційовано залежно від виду доходу, який отримує фізична особа. Базова ставка становить 15 % від об’єкта оподаткування (13 % — до 31.12.05); 5 % — від доходу, отриманого у вигляді процента на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентного або дисконтного доходу за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом, у інших випадках, що встановлено відповідними нормами Закону; 30 % (26 % — до 31.12.06) — від об’єкта оподаткування, нарахованого як виграш чи приз (крім державної лотереї у грошовому еквіваленті) на користь резидентів або нерезидентів, та від будь-яких інших доходів, нарахованих на користь нерезидентів — фізичних осіб, за винятком деяких доходів, визначених Законом.

Якщо доходи на користь платника податку нараховано та сплачено податковим агентом, на останнього покладено відповідальність за дотримання порядку сплати податку. *Податковим агентом*, відповідно до Закону, є юридична або фізична особа, які незалежно від їх організаційно-правового статусу зобов’язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам, а також нести відповідальність за порушення норм Закону. Якщо ж платник податку отримує доходи, які не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні чи виплаті, або які виплачують у негрошовій формі чи готівкою з каси резидента, або доходи нараховано особою, яка не є податковим агентом, такий платник зобов’язаний додати їх до складу загального річного оподатковуваного доходу та подати річну декларацію з цього податку.

Податок підлягає сплаті до бюджету під час виплати доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, якими не передбачено сплату цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід нараховано, але не виплачено платником податку, то податок, який підлягає утриманню з такого доходу, сплачують до бюджету у строки, що встановлені для місячного податкового періоду.

Закон визначає також особливості нарахування та сплати податку з окремих видів доходів, а саме:

- від надання нерухомості в оренду;

- доходів, отриманих у вигляді процентів, дивідендів, роялті, ви-
грашів та призів, інвестиційного прибутку, благодійної допомо-
ги;
- доходів, отриманих за договорами довгострокового страхуван-
ня життя, недержавного пенсійного забезпечення та пенсійних
вкладів;
- іноземних доходів;
- надміру витрачених коштів, отриманих платником податку
на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлений
строк;
- доходів, отриманих нерезидентами;

Свої особливості має також порядок оподаткування операцій, пов'язаних з іпотечним житловим кредитуванням; з продажу об'єктів нерухомого майна; з продажу або обміну об'єкта рухомого майна; оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок отримання ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав; оподаткування доходу, отриманого платником податку, як подарунок.

Слід звернути увагу на те, що, на відміну від законодавчих норм, які були чинними до прийняття Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”, оподаткування доходів фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, а також фізичних осіб, які сплачують ринковий збір, буде здійснено за правилами, встановленими спеціальним законодавством з цих питань, до введення в дію якого слід брати за основу Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” та інші нормативні документи щодо оподаткування доходів фізичних осіб від здійснення ними підприємницької діяльності.

Річна декларація про майновий стан і доходи платник податку подає у тому випадку, коли, по-перше, він зобов'язаний подавати таку декларацію згідно з нормами закону; по-друге, якщо платник має право подати таку декларацію для отримання податкового кредиту. Обов'язок платника податку з подання декларації є виконаним, якщо він отримував доходи виключно від податкових агентів. До 1 березня року, наступного за звітним, фізична особа — платник податку має право звернутися із запитом до відповідного податкового органу з проханням заповнити декларацію, а податковий орган зобов'язаний надати безоплатні послуги з такого заповнення. Відмова працівника податкового органу надати зазначені послуги звільняє платника по-

датку від будь-якої відповідальності за неповне або невірне заповнення декларації. Відповідно до Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” декларацію має бути подано платником податку до 1 квітня року, наступного за звітним. Особи, які мають статус податкових агентів, зобов’язані надавати у строки, що встановлено законом для податкового кварталу, розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також сум утриманого з них податку податковому органу за місцем свого розміщення. Важливим є те, що зазначену звітність подають стосовно платників податку, які фактично отримали доходи. Розмір штрафних санкцій за порушення порядку оподаткування доходів фізичних осіб визначено законом, що регулює ці питання.

Оподаткування фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності

До прийняття спеціального закону про оподаткування доходів фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності чинним законодавством України для зазначених осіб передбачено застосування (за відповідних умов) таких режимів оподаткування:

1. Згідно з Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” оподаткуванню підлягають доходи, отримані протягом календарного року від здійснення підприємницької діяльності.

Оподатковуваним доходом від підприємницької діяльності є різниця між виручкою у грошовій і натуральній формах і документально підтвердженими витратами безпосередньо пов’язаними з отриманням доходу. Дозволені до вирахування витрати охоплюють такі традиційні під час визначення собівартості продукції (робіт, послуг) види витрат, як сировина і матеріали, напівфабрикати, паливо й енергія, амортизація і ремонт основних виробничих фондів, витрати на оплату праці найманих працівників, відрахування на державне соціальне страхування, відсотки за користування банківськими кредитами і деякі інші витрати.

Якщо витрати підприємця не підтверджено документально, то їх розраховують на підставі норм, затверджених ДПА України. Наприклад, встановлена норма витрат при виготовленні столярних виробів становить 60 %, а у випадку надання посередницьких послуг – тільки 5 % від суми валового доходу.

Оподаткування доходів громадян від занять підприємницькою діяльністю й інших доходів здійснюють податкові органи на підставі їхньої декларації про очікувані чи фактично отримані доходи.

2. Законом України “Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 13.02.98 було введено фіксований податок, сплату якого здійснюють шляхом придбання патенту для громадян, що чинять підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. Така форма оподаткування доходу обирається громадянином самостійно за таких умов:

- якщо чисельність осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах (включаючи членів його сім’ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності, не перевищує п’яти);
- його валовий дохід за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, не перевищує 7000 НМДГ;
- якщо громадянин чинить підприємницьку діяльність з продажу товарів на ринках та є платником ринкового збору.

Доходи такого громадянина, які було отримано від здійснення інших видів підприємницької діяльності, оподатковують у загальному порядку.

Не дозволено застосовувати фіксований податок при здійсненні торгівлі лікєро-горілчаними та тютюновими виробами. Громадянин за своїм бажанням може придбати патент на підприємницьку діяльність на всій території України.

Розміри фіксованого податку встановлюють відповідною місцевою радою залежно від територіального розташування місця торгівлі і не можуть бути менше ніж 20 грн та понад 100 грн за календарний місяць. Для отримання патенту на здійснення підприємницької діяльності на всій території України фіксований податок встановлюють у розмірі 100 грн.

Якщо платник податку чинить підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю членів його сім’ї, розмір фіксованого податку збільшують на 50 % за кожен особу.

Доходи громадянина від підприємницької діяльності, що оподатковують фіксованим податком, не є складовою його сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року, а сплачена сума фіксованого податку є остаточною.

У разі сплати фіксованого податку платника такого податку звільняють від ведення обов’язкового обліку доходів і витрат та від сплати

обов'язкових платежів, перелік яких визначено Декретом КМУ “Про прибутковий податок з громадян”.

Патент видають на строк від 1 до 12 календарних місяців за вибором платника фіксованого податку. Якщо протягом строку дії патенту розмір фіксованого податку змінюють, його перерахунок не здійснюють.

3. Відповідно до Наказу Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [28] фізичні особи — підприємці також мають право самостійно вибрати спосіб оподаткування єдиним податком шляхом отримання свідоцтва про його сплату. Детальніше цю систему буде розглянуто у розділі 10.

Контрольні запитання і завдання до розділів 3–7

1. Що називають об'єктом оподаткування ПДВ і хто є платником ПДВ згідно із законодавством України?
2. У чому полягає сутність методу податкового кредиту, який використовують з метою визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету?
3. Що спільного між ПДВ і акцизним збором? Назвіть особливості акцизного збору?
4. Види мита.
5. З якою метою використовують спеціальні види мита?
6. Чим відрізняються поняття “мито” і “митний збір”?
7. Як розраховують оподатковуваний прибуток підприємства?
8. Як розраховують амортизаційні відрахування згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”?
9. Назвіть пільги з податку на прибуток підприємств.
10. Що є об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб?
11. Назвіть ставки податку з доходів фізичних осіб в Україні.
12. Назвіть основні пільги з податку з доходів фізичних осіб.
13. У яких випадках громадяни подають до органів податкової служби декларацію про доходи?

8. ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ Й ІНШІ ПОДАТКОВІ І НЕПОДАТКОВІ ПЛАТЕЖІ

Плата за використання природних ресурсів

Плату за землю в Україні чинять у вигляді земельного податку чи орендної плати, залежно від того, чи знаходиться земельна ділянка у власності або її передано у користування на умовах оренди. Розмір плати за землю встановлюють з розрахунку на рік у вигляді платежів за одиницю земельної площі та залежно від якості і місцезнаходження ділянки, беручи за основу кадастрову оцінку землі. Законодавчо стягнення плати за землю регулює Земельний кодекс України, Закон України “Про плату за землю” від 03.07.92 в редакції від 19.09.96 № 378/96-ВР, нормами щорічних законів про Державний бюджет (вносять зміни щодо розміру платежів).

Платниками є юридичні і фізичні особи — власники землі, землекористувачі, орендарі земельних ділянок. *Об’єкт оподаткування* — земельна ділянка, а також земельна частка (пай), які знаходяться у власності або в користуванні, у тому числі на умовах оренди. Залежно від призначення виділено групи земель сільськогосподарського і не-сільськогосподарського призначення. Для обчислення плати за землю встановлено два види середніх ставок: за 1 га земель сільськогосподарських угідь і за 1 м² у межах населених пунктів. Середні ставки плати за землі сільськогосподарського призначення диференційовані за областями залежно від виду земель:

- а) рілля і багаторічні насадження;
- б) косовиці і пасовища.

На основі середніх ставок, беручи за основу кадастрову оцінку угідь, затверджують ставки за групами ґрунтів.

При затвердженні ставок плати за землю в межах населених пунктів до уваги береться чисельність жителів цього населеного пункту, його категорія, здійснюється економічне оцінювання території, місцезнаходження ділянок. На основі середніх ставок і з урахуванням зазначених умов відповідні сільські, селищні, місцеві ради встановлюють конкретні ставки плати за землю у населених пунктах.

Законодавством передбачено пільги по сплаті за землю. Зокрема, від плати звільнено заповідники, національні, дендрологічні і зоологічні парки, ботанічні сади, дослідні господарства науково-дослідні установи і навчальні заклади сільськогосподарського профілю, установи культури, науки і освіти, дитячі санаторно-курортні й оздоровчі установи, громадські організації інвалідів, установи фізичного виховання і спорту (крім кооперативних і приватних), благодійні фонди і деякі інші організації, а також інваліди I і II груп, ветерани війни, пенсіонери та ін.

Розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюють за згодою боків у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем.

Кошти, що отримано від плати за землю, слугують джерелом доходів місцевих бюджетів; їхню частку в доходах зведеного бюджету України порівняно невелика, у 2004 р. вона становила 2,5 %.

Платежі за землю нараховують на спеціальні рахунки бюджетів сільських, селищних і міських рад, на території яких знаходяться земельні ділянки. Ці кошти мають використовувати виключно на такі цілі:

- фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів;
- ведення державного земельного кадастру, землеустрою, моніторингу земель;
- створення земельного інноваційного фонду;
- відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на якісно гірших землях;
- економічного стимулювання власників землі і землекористувачів за поліпшення ними якості земель, підвищення родючості ґрунтів і продуктивності земель лісового фонду;
- надання пільгових кредитів, часткового погашення позичок та компенсації втрат доходів власників землі та землекористувачів унаслідок тимчасової консервації земель, що сталося не з їх вини;
- проведення земельної реформи, а також для земельно-господарського устрою, розробки містобудівної документації і розвитку інфраструктури населених пунктів.

Слід зауважити, що дія норм Закону “Про плату за землю”, які охоплюють також строки внесення орендної плати, бюджету, до яких мають перераховуватися ці кошти, а також напрями використання

плати за землю, починаючи з 2000 р., щорічно призупиняють і регламентують на відповідний рік законами про Державний бюджет.

Особливою формою податку на землю є *фіксований сільськогосподарський податок* для підприємств, що займаються виробництвом, переробкою і збутом сільськогосподарської продукції, що введено у 1999 р. Законом України “Про фіксований сільськогосподарський податок”. Об’єктом оподатковування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або користування. Фіксований податок сплачують замість податків і зборів, у тому числі плати за землю, податку на прибуток та ін. Суму фіксованого сільськогосподарського податку на поточний рік визначає платник податку, беручи за основу площу сільськогосподарських угідь і їх грошову оцінку, проведеної Кабінетом Міністрів України, і ставки фіксованого сільськогосподарського податку. Ставку фіксованого податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлено у відсотках до їхньої грошової оцінки і диференційовано:

- для ріллі, косовиць і пасовищ;
- для багаторічних насаджень;
- для земель водного фонду, які використовують рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства.

Нарахування і сплату податку здійснюють щомісяця у звітному році, починаючи з лютого, в розмірі третьої частини суми податку, розрахованої на кожний квартал від річної суми податку у таких розмірах: у I–II кварталах — 10 %; III — 50 %; IV — 30 %. Розрахунок податку за формою, затвердженою ДПА України, подають до податкових органів щорічно до 1 лютого поточного року.

Крім плати за землю, до системи оподаткування України включено такі ресурсні платежі, як збір за спеціальне використання природних ресурсів, за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, рентні платежі.

Збір за спеціальне використання природних ресурсів охоплює плату за спеціальне використання водних і лісових ресурсів, а також надр під час видобутку корисних копалин. Його встановлюють з метою підвищення зацікавленості суб’єктів підприємницької діяльності в раціональному використанні природних ресурсів.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів стягують за використання води з водних об’єктів, що забрана на функціонування

споруд або технічних пристроїв, та за скидання в них забруднених вод. Збір за користування водами для потреб гідроенергетики стягується за воду, що пропускають через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії, а для підприємств водного транспорту — за користування водою під час експлуатації водних шляхів вантажними, самохідними, несамохідними та пасажирськими суднами.

Платниками збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту є підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, а також громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують водні ресурси та користуються водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту.

Об'єктом обчислення збору за спеціальне використання водних ресурсів є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі; збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту — обсяг води, пропущений через турбіни гідроелектростанцій та тоннаж (місце) — доба експлуатації вантажних самохідних і несамохідних та пасажирських суден.

Водокористувачі, що використовують у встановленому законодавством порядку воду, отриману від інших водокористувачів, сплачують збір до відповідних бюджетів за обсяги фактично використаної води з урахуванням обсягу втрат води в системах їх водопостачання. Нормативи плати за воду затверджує Кабінет Міністрів України у копійках за 1 м³ використаної води.

Платниками введеного у 1994 р. *збору за спеціальне користування надр* при видобутку корисних копалин є усі суб'єкти підприємницької діяльності, що чинять різні види експлуатації надр у межах території України, її континентального шельфу, спеціальної (морської) економічної зони за спеціальними дозволами (ліцензіями).

Плату за користування надрами з метою видобутку корисних копалин стягують за обсяги погашених у надрах балансових та позабалансових запасів (обсяги видобутих) корисних копалин і нараховують за нормативами плати, які встановлюють для кожного виду корисних копалин (групи корисних копалин, близьких за призначенням) як базові або диференційовані залежно від геологічних особливостей і умов експлуатації родовищ.

Збір за геологорозвідувальні роботи обчислюють за нормативами користувачів надр усіх форм власності, що добувають корисні копа-

лини як на раніше розвіданих родовищах, так і з попередньо оціненими запасами, і сплачують до Державного бюджету.

Ці нормативи встановлено окремо для кожного виду корисних копалин чи групи близьких за призначенням корисних копалин у гривнях до одиниці видобутку чи погашення у надрах запасів корисних копалин і наведено у додатку до постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, та його справляння” від 29.01.99 № 115.

Надрокористувачі самостійно обчислюють суму збору беручи за основу обсяги видобутих (погашених запасів) корисних копалин, нормативів збору з урахуванням індексу інфляції та коефіцієнтів. Платники складають розрахунок даного збору щокварталу за затвердженою формою і подають органам державної податкової служби за місцезнаходженням родовища корисних копалин протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Протягом звітнього періоду користувачі надр сплачують авансові внески, а всю суму збору сплачують протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору.

Інші податкові і неподаткові платежі

Податок із власників транспортних засобів сплачують на підставі Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 11.12.91 у новій редакції від 18 лютого 1997 р. Його платниками є юридичні і фізичні особи (у тому числі іноземні), які мають власні транспортні засоби та інші самохідні машини і механізми. Об’єктом оподаткування є транспортні засоби, що підлягають реєстрації у встановленому порядку.

Фізичні особи сплачують податок перед реєстрацією, перереєстрацією транспортних засобів, а також перед технічним оглядом транспортних засобів щорічно або один раз на два роки, але не пізніше першого півріччя року (здійснюють технічний огляд), а юридичні особи — щокварталу рівними частинами.

За відсутності документів про сплату податку реєстрацію, перереєстрацію і технічний огляд не проводять. Розмір ставки податку встановлено у Законі грошовим еквівалентом залежно від виду і марки транспортного засобу, обсягу циліндрів (за 100 см³), потужності

його двигуна (за 1 кВт), довжини корпусу для яхт, суден вітрильних, моторних човнів і катерів (за 100 см).

Від сплати податку звільняють ветеранів війни, праці, осіб, що постраждали внаслідок аварії на Чорнобильській АЕС, інвалідів I і II груп (по автомобілях з ручним керуванням), на 50 % — сільсько-господарські підприємства за колісні трактори, автобуси і спеціальні автомобілі для перевезення людей, на 50 % — громадяни, у власності яких знаходяться легкові автомобілі, що вироблено в одній з країн СНД і взято на облік в Україні до 1990 р. включно, та вантажні автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна до 6001 см³ до 1990 р. випуску включно, — щодо одного з наведених автомобілів. Податок з власників наземних транспортних засобів сплачують відповідно до місцезнаходження юридичних осіб і місця проживання фізичних осіб на спеціальні рахунки територіальних дорожніх фондів республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів і бюджету міста Севастополя, а з власників водних транспортних засобів — до бюджетів місцевих органів самоврядування.

Згідно із Законом України “Про систему оподаткування” в Україні має стягуватися податок на нерухоме майно, який станом на 01.05.07 ще не було введено.

Державне мито — це плата, яку стягують за здійснення юридично значущих дій уповноважені на це компетентними органами в інтересах юридичних і фізичних осіб і видачу їм відповідних документів, що мають правове значення. Особливості сплати державного мита регулюють Декрет Кабінету Міністрів України “Про державне мито” від 21.01.93 № 7–93 зі змінами і доповненнями. Платниками державного мита є юридичні і фізичні особи, що звертаються у відповідні органи і в інтересах яких останні чинять значущі правові дії і видають підтвердуючі документи. Об'єктом обкладання державним митом є подані в суд позовні заяви, касаційні скарги, здійснені нотаріальні дії, реєстрація актів громадянського стану, оформлення документів на право виїзду за кордон і запрошення в Україну громадян інших країн, видача паспортів, за укладання різних договорів цивільно-правового характеру (в тому числі по операціях, що здійснюють на торгових, валютних та інших біржах) тощо.

Ставки державного мита визначають:

- у відсотках (до ціни договору, вартості майна, позову тощо);
- у фіксованих сумах (абсолютних; обчислених у відповідних частках до офіційно встановлених показників — мінімальної

заробітної плати, неоподатковуваного мінімуму доходів громадян).

Перелік ставок державного мита великий, оскільки його встановлюють за кожним видом дій, що обкладають митом.

Як для юридичних, так і для фізичних осіб встановлено багато пільг щодо низки дій (наприклад, позовів працівників про виплату заробітної плати, позови про стягнення аліментів, посвідчення заповітів і договорів дарування майна на користь держави; для інвалідів Великої Вітчизняної війни та ін.).

Збір за забруднення навколишнього природного середовища додано до переліку загальнодержавних податків і зборів, що справляються в Україні. Єдині правила встановлення нормативів цього збору викладено у постанові Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і справляння цього збору” від 01.03.99 № 303.

Такий збір стягують за викиди в атмосферу забруднювальних речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення, скиди забруднених речовин безпосередньо у водні об’єкти, розміщення відходів. Нормативи збору встановлено залежно від виду забруднювальних речовин і класу небезпеки відходів у гривнях за тонну.

Перелік платників збору встановлюють Мінприроди України разом з органами місцевого самоврядування або місцевими державними адміністраціями.

Суму збору платники визначають самостійно на основі затверджених лімітів, фактичних обсягів викидів, скидів і розміщення відходів, нормативів і коригувальних коефіцієнтів до них, встановлених залежно від чисельності жителів населеного пункту і його народногосподарського значення; залежно від виду басейнів морів і рік, місця (зони) розміщення відходів (у межах населених пунктів або на визначеній відстані від них).

Державні органи встановлюють ліміти викидів, скидів і розміщення відходів; за понадлімітні обсяги збір обчислюють і сплачують у п’ятикратному розмірі.

Розрахунки збору, базовим податковим (звітним) періодом для якого є квартал, подають платники органів державної податкової служби протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, за місцем податкової реєстрації платника. Сплачують збір протягом 10 календар-

них днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку.

Суми збору, які справляють за викиди стаціонарними джерелами забруднення, скиди та розміщені відходи в межах лімітів, належать до валових витрат платника. *Фізичні особи* — суб'єкти підприємницької діяльності додають збір до складу витрат виробництва.

Податок на промисел включено до переліку загальнодержавних податків. Порядок його сплати встановлено Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на промисел”, який було введено в дію з 1 липня 1993 р.

Цей податок запроваджено насамперед з метою поповнення прибуткової бази бюджетів місцевого самоврядування, хоча нині він практично не дає надходжень до бюджету.

Платниками податку на промисел (рис. 7) є виключно фізичні особи незалежно від їхнього громадянства і постійного місця проживання:

- не зареєстровані як суб'єкти підприємництва;
- здійснюють несистематичний (не більш як чотири рази протягом календарного року) продаж вироблених, перероблених та куплених продукції, речей, товарів (далі — товари).

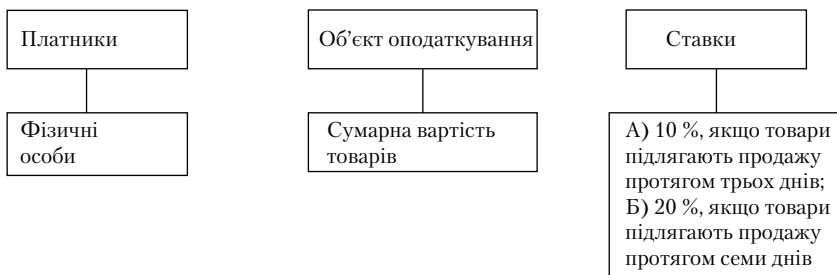


Рис. 7. Податок на промисел

Об'єкт оподаткування — сумарна вартість товарів, яка підлягає продажу за ринковими цінами. Для нарахування цієї суми фізична особа має подати до податкової інспекції декларацію, в якій зазначено перелік товарів для продажу і їх вартість.

Декларацію подають за місцем проживання платника, а громадянин, який не має постійного місця проживання в Україні, — за місцем продажу товарів. Не підлягає декларуванню і оподаткуванню,

наприклад, сільськогосподарська продукція, вирощена в особистому підсобному господарстві.

Сума податку на промисел залежить від двох чинників:

- зазначеної у декларації вартості товарів;
- строку продажу товарів.

Якщо зазначені товари підлягають продажу протягом трьох календарних днів, ставка податку становить 10 % їх вартості, зазначеної в декларації; якщо ж термін продажу товарів збільшено до семи днів, ставку податку подвоюють. Сума податку не може бути менша за розмір однієї мінімальної заробітної плати.

Податок на промисел сплачують у вигляді придбання одноразового патенту на торгівлю, вартість якого визначають на підставі вказаної платником сумарної вартості товарів і ставки податку. Мінімальний термін дії одноразового патенту — три календарних дні, максимальний — сім календарних днів.

Громадяни, які продають товари, мають пред'являти на вимогу посадових осіб державних податкових інспекцій та органів внутрішніх справ одноразові патенти. Якщо продаж товарів здійснюють понад чотири рази протягом календарного року, таку діяльність вважають систематичною та зобов'язують громадян зареєструватися як суб'єктів підприємництва

На фізичних осіб, які здійснюють продаж товарів із порушенням встановленого податку, посадовими особами органів податкової служби можуть накладатися адміністративні штрафи у розмірі від одного до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Платниками *збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства* є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності та підпорядкування, які реалізують в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольні напої та пиво.

Об'єктом оподаткування є виручка, отримана від реалізації зазначеної продукції. Ставка збору становить 1 % від об'єкта оподаткування. Платники сплачують збір на спеціальний рахунок Державного казначейства України щомісячно у термін, визначений законом для місячного звітного періоду. 30 % нарахованих сум збору залишають на спеціальних рахунках управлінь Державного казначейства України в Автономній Республіці Крим та в областях України й використовують у розвитку виноградарства, садівництва та хмелярства; 70 % нарахованих сум збору перераховують на спеціальний рахунок Державного казначейства України. Розпорядниками цих коштів є

органи виконавчої влади, які здійснюють державну політику у сфері виноградарства, садівництва і хмелярства. Механізм справляння збору та порядок використання цих коштів затверджують Кабінетом Міністрів України. Дія Закону України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” згідно з його нормами має припинитися 31 грудня 2009 р.

Єдиний збір, що справляють у пунктах пропуску через державний кордон України, встановлюють для транспортних засобів вітчизняних і зарубіжних власників, які перетинають державний кордон України, і є платою за здійснення у зазначених пунктах митного збору під час транзиту вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного збору, фітосанітарного, радіологічного і екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України, а також за проїзд транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної ваги, осьових навантажень та /або габаритних параметрів.

Ставки єдиного збору за здійснення контролю вантажів і транспортних засобів встановлено (залежно від місткості або загальної ваги транспортного засобу з вантажем) у межах від 2 до 10 євро, за проїзд автомобільними дорогами України, за кожний кілометр проїзду 0,02–0,78 євро. Збір введено з метою спрощення процедури проходження вантажів і транспортних засобів через усі види контролю, які здійснюють у пунктах пропуску через державний кордон України.

Використання радіочастотного ресурсу в Україні здійснюють на платній основі. *Збір за використання радіочастотного ресурсу* стягують для формування джерела коштів з метою фінансування заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання цього ресурсу. Згідно із Законом України “Про радіочастотний ресурс України” користувачі сплачують збір щомісячно в терміни, що визначено відповідними законодавчими актами. Ставки збору встановлено Кабінетом Міністрів України.

Сума збору за користування радіочастотним ресурсом платника визначають самостійно беручи за основу розмір встановлених ставок та ширину смуги радіочастот, визначеної у ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або дозволі на експлуатацію (за кожним регіоном окремо). Платники щомісячно протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця, подають до органів податкової служби податкові декларації за встановленою формою.

Відповідно до Закону України “Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб” є кілька джерел формування коштів Фонду. Розглянемо одне з них, а саме *збір до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний)*, який шляхом внесення змін до Закону України у 2001 р., доповнив перелік загальнодержавних податків і зборів. Платниками цього збору є учасники Фонду, а саме: банки — юридичні особи, яких зареєстровано у Державному реєстрі банків. Кошти Фонду слугують для отримання вкладниками гарантованої суми відшкодування коштів за вкладами у разі неможливості їх повернення банком.

Початковий збір до Фонду в розмірі 1 % зареєстрованого статутного капіталу банку перераховують банки — учасники Фонду на його рахунок протягом 30 календарних днів з дня отримання банківської ліцензії на здійснення банківської діяльності.

Нарахування регулярного збору до Фонду здійснюють учасники Фонду двічі на рік по 0,25 % загальної суми вкладів, у тому числі нараховані за вкладами відсотки, станом на 31 грудня року, що передує поточному, та 30 червня поточного року. Перерахування збору здійснюють щоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Сплату спеціального збору до Фонду здійснюють, якщо поточні доходи Фонду є недостатніми для виконання ним у повному обсязі своїх зобов'язань щодо обслуговування та погашення залучених кредитів, спрямованих на відшкодування коштів вкладникам банків — учасників Фонду. Спеціальний збір вносять у строки та згідно з умовами, встановленими адміністративною радою.

Загальний розмір спеціальних зборів протягом року не має перевищувати розміру щорічного регулярного збору.

До числа загальнодержавних податків і зборів належить *плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності*. Її стягують відповідно до Закону України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності”. Патентуванню підлягає торговельна діяльність за готівкові кошти, а також діяльність з використанням інших форм розрахунків та кредитних карток, діяльність у сфері торгівлі іноземною валютою, діяльність з надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг.

Торговий патент видають органи державної податкової служби суб'єктам підприємницької діяльності за місцем їх проживання або за місцезнаходженням їх структурних (відокремлених) підрозділів.

Вартість торгового патенту на здійснення торговельної діяльності встановлюють органи місцевого самоврядування залежно від місцезнаходження пункту продажу товарів та їх асортиментного переліку. Вартість торгового патенту за календарний місяць встановлюють у таких межах:

- у м. Києві, обласних центрах — від 60 до 320 грн;
- у м. Севастополі, містах обласного підпорядкування і районних центрах — від 30 до 160 грн;
- на території інших населених пунктів — до 80 грн.

В аналогічному порядку і за такої самої вартості купують патенти на здійснення діяльності з надання побутових послуг.

Термін дії торгового патенту із зазначених видів діяльності — 12 календарних місяців. Можна придбати короткостроковий патент на здійснення торговельної діяльності: на 1–15 днів; плата за 1 день — 10 грн.

Оплату вартості торгового патенту на дозвіл торговельної діяльності та діяльності з надання побутових послуг здійснюють щомісяця до 15 числа місяця, який передує звітному.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з торгівлі валютними цінностями встановлюють у фіксованому розмірі (960 грн за календарний місяць). Термін дії такого торгового патенту, як і для надання послуг у сфері грального бізнесу, становить 36 календарних місяців, а оплату його вартості здійснюють щоквартально до 15 числа місяця, який передує звітному кварталу.

З метою надання послуг у сфері грального бізнесу розміри плати за торговий патент залежать від його виду: чи це гральний автомат, чи гральний стіл з кільцем рулетки, чи використання столу для більярду тощо.

Законом передбачено торговельну діяльність без придбання торгового патенту виключно з використанням визначених Законом товарів вітчизняного виробництва, наприклад, хліба і хлібобулочних виробів, борошна пшеничного та житнього, солі, цукру, олії соняшникової і кукурудзяної; молока і молочної продукції та ін.

Для торгівлі деякими іншими видами вітчизняних товарів (їхній перелік наведено у Законі) видають пільговий торговий патент. Законом також визначено види діяльності, які не підлягають патентуванню. Наприклад, реалізація суб'єктом підприємницької діяльності продукції власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ним у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудо-

вані у виробничі або адміністративні приміщення цього суб'єкта; діяльність у торгово-виробничій сфері (громадське харчування) на підприємствах, в установах, організаціях, навчальних закладах, які обслуговують виключно працівників цих підприємств, установ, організацій, учнів і студентів.

У 2003 р. перелік загальнодержавних податкових платежів в Україні поповнився *збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію*. Збір введено з метою формування спеціального фонду Державного бюджету, кошти якого мають спрямовувати на виконання програми будівництва вітряних електростанцій. Розмір і механізм сплати цього збору встановлює Кабінет Міністрів України спільно з Національною комісією регулювання електроенергетики України.

Платниками *збору за проведення гастрольних заходів* на території України, який було введено у 2004 р. відповідно до Закону України "Про гастрольні заходи в Україні", є організатори гастрольних заходів. Об'єктом оподаткування є виручка від реалізації квитків на гастрольний захід. Ставка збору за проведення гастрольних заходів становить 3 % об'єкта оподаткування. Протягом 10 календарних днів після дати проведення гастрольного заходу платники збору мають подати до органу державної податкової служби за місцем його проведення розрахунок збору за проведення гастрольних заходів за встановленою формою. Збір сплачують протягом 20 календарних днів, наступних за датою проведення гастрольного заходу, тобто за датою його фактичного завершення.

Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності у розмірі 2 % до діючого тарифу на природний газ. Платниками є суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, що постачають природний газ споживачам на підставі укладених з ними договорів. Порядок справляння збору встановлює Кабінет Міністрів України. Надходження збору зараховують до спеціального фонду державного бюджету і спрямовують на надання субвенції місцевим бюджетам на будівництво газопроводів-відводів та газифікацію населених пунктів, передусім у сільських місцевостях.

Судовий збір з'явився у переліку загальнодержавних податків і зборів у зв'язку із введенням в дію Цивільного процесуального кодексу України у 2004 р. Розмір судового збору, порядок його сплати і звільнення від сплати встановлено законом. До набрання чинності законом, який

регулює порядок сплати і розміри судового збору, судовий збір при зверненні до суду сплачується у порядку й розмірах, встановлених законодавством для державного мита.

Збори до соціальних загальнодержавних фондів

Відповідно до Закону “Про основи законодавства України про загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 14.01.98 № 16/98-ВР в Україні запроваджують такі види загальнообов’язкового державного страхування: пенсійне; у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, пов’язаними з народженням і похованням дитини; медичне; страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, яке спричинило втрату працездатності; на випадок безробіття, а також інші види страхування, передбачені законами України. Нині законодавчо введено всі (крім медичного) види обов’язкового соціального страхування. Відповідно до зборів у соціальні загальнодержавні фонди належать внески:

- на обов’язкове державне пенсійне страхування;
- на обов’язкове соціальне страхування.

Відрахування на соціальне страхування — належить до групи спеціальних надходжень до державної фінансової системи з метою цільового фінансування різних видів обов’язкового державного соціального страхування, в тому числі пенсійного.

У більшості країн з ринковою економікою спостерігають зростання частки відрахувань на соціальне страхування із загальної суми податкових доходів держави. Зазвичай ці відрахування стягують і з працедавців, і з заробітної плати найманих працівників. Пропорції між внесками працедавців і найманих працівників різні; в основному вище частка платежів найманих працівників, хоча спостерігають тенденцію росту питомої ваги відрахувань на соціальне страхування з працедавців. Наприклад, у Швеції і Фінляндії усю суму сплачують працедавці, у Нідерландах, Греції і Швейцарії порівну платять наймані працівники і працедавці [97]. В Україні основну частку вносять працедавці.

Для працедавців відрахування на соціальне страхування мають ознаки непрямих податків, тому що їх розраховують залежно від фонду заробітної плати або від числа найманих працівників і додають до витрат на виробництві. Для найманих працівників ці відрахування утримують з їхньої заробітної плати, тому, як і прибутковий податок, він належить до прямих податків.

Нині збори на обов'язкове державне пенсійне страхування і на загальнообов'язкове державне соціальне страхування надходять у позабюджетні державні фонди (Пенсійний фонд України; Фонд соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням; Фонд соціального страхування на випадок безробіття; Фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, яке спричинило втрату працездатності) і юридично не є складовою системи оподаткування України, оскільки вони не належать до переліку загальнодержавних податків і зборів. Однак фактично вони є податками (в зарубіжних країнах їх розглядають і як податкові надходження) і платники їх сприймають саме як податки. Зазначені збори також враховують під час визначення податкового навантаження за формулами (2) і (3), які наведено у розділі 2. Отже, для отримання повної картини платежів, які спрямовують на загальнодержавні потреби, доцільно розглянути порядок здійснення зборів до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування стягують відповідно до Закону України від 26.06.97 зі змінами і доповненнями [15]. Його платниками є як працедавці (юридичні особи і фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності), так і фізичні особи, які отримують заробітну плату, гонорари чи доходи від підприємницької діяльності.

Об'єктом оподаткування для працедавців є фактичні витрати на оплату праці (основна і додаткова заробітна плата, премії й інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що встановлено нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України “Про оплату праці”), а також виплати громадянам за виконання ними робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру. Ставка збору становить 32,3 % вказаного об'єкта оподаткування, а для підприємств, де працюють інваліди, збір становить 4 % фонду оплати праці працюючих інвалідів і 32,3 % фонду оплати праці інших працівників такого підприємства. Для платників, які працюють на умовах трудової угоди, об'єктом оподаткування є сукупний оподатковуваний дохід; ставка збору — 1 %, якщо цей дохід не перевищує 150 грн на місяць, 2 % — якщо перевищує. Певну специфіку має порядок сплати внеску категоріями платників, які мають право на нарахування пенсії за спеціальними законами, наприклад, державні службовці, народні депутати, науково-педагогічні працівники, льотчики та інші, що зумов-

лено вищим рівнем пенсійного забезпечення зазначених категорій платників.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування сплачують до Пенсійного фонду України одночасно з одержанням коштів в установах банків з оплати праці.

Крім того, юридичні і фізичні особи, що здійснюють операції з купівлі-продажу валюти (дію цієї норми призупинено на 2003 р.), суб'єкти підприємницької діяльності, що торгують ювелірними виробами з золота (крім обручок), платини й інших дорогоцінних металів, а також юридичні і фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів (крім забезпечення автомобілями інвалідів і автомобілі, що переходять у власність спадкоємцям за законом) також мають сплачувати збір на обов'язкове пенсійне страхування. Збір стягують у наступних розмірах: 1 % від суми операцій з купівлі-продажу валют; 5 % вартості реалізованих ювелірних виробів; 3 % вартості легкового автомобіля.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування також стягують з операцій купівлі-продажу нерухомого майна (у розмірі 1 % від ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу). Збір з операцій по купівлі-продажу нерухомого майна не сплачують, якщо покупцем є установи чи організації іноземних держав, що мають імунітет і привілеї відповідно до законів і міжнародних договорів України, а також громадяни, які стоять у черзі на придбання житла або отримують житло вперше.

Підприємства, установи і організації, фізичні особи, які користуються послугами мобільного зв'язку, а також оператори цього зв'язку, що надають свої послуги безоплатно, мають сплачувати збір на обов'язкове державне пенсійне страхування в розмірі 7,5 % вартості послуг мобільного зв'язку.

Порядок нарахування страхових внесків до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням, і до Фонду соціального страхування на випадок безробіття визначений відповідними законами [24; 20]. В обох випадках суб'єктами страхування є застраховані особи, страхувальники та страховики. *Застраховані особи* — це наймані робітники, а також інші особи, на користь яких здійснюють страхування. Страхувальниками є працевластувачі і застраховані особи, які відповідно до законодавства, сплачують страхові внески до вказаних Фондів соціального страхування — страховиків. Розмір

внесків щорічно за поданням Кабінету Міністрів України встановлює Верховна Рада України відповідно для працедавців і застрахованих осіб одночасно з затвердженням Державного бюджету на поточний рік. Внески сплачують один раз на місяць у день отримання працедавцями в установах банку коштів на оплату праці. Розмір страхових внесків встановлюють на календарний рік для працедавців — у відсотках до суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, а для найманих робітників — у відсотках до суми оплати праці, яка охоплює основну та додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, які підлягають оподаткуванню податком з доходів фізичних осіб. У 2005 р. для нарахування внесків у Фонд соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням, запроваджували такі ставки: для працедавців — 2,9 %; для найманих робітників, заробітна плата яких нижче прожиткового мінімуму, — 0,5 %, вище прожиткового мінімуму — 1,0 %; для найманих робітників-інвалідів, які працюють на підприємствах і в організаціях УТОГ і УТОС, — 0,25 % суми оплати праці. Внески до Фонду соціального страхування на випадок безробіття в 2005 р. нараховували за ставками: для працедавців — 1,6 %, для найманих працівників — 0,5 %. Особливістю цього виду страхових платежів є те, що страховики-працедавці сплачують до Фонду різницю між нарахованими для працедавців і найманих працівників страховими внесками і витратами, пов'язаними з наданням матеріального забезпечення та соціальних послуг застрахованим особам.

Працедавці — суб'єкти підприємницької діяльності, які спрямовують страхові внески на валові витрати, а сума страхових внесків, що сплачують наймані працівники, утримується з їхніх доходів.

Відповідно до Закону України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, яке привело до втрати працездатності” [18] основними платниками внесків до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві є працедавці. Розміри страхових внесків визначають у відсотках до суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників. Страхові тарифи диференціює та встановлює Закон за групами галузей економіки (видами робіт) залежно від професійного ризику виробництва.

9. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

Відповідно до Закону України “Про систему оподаткування” до місцевих податків і зборів належать 14 видів платежів до місцевих бюджетів (сільські, селищні, міські). При цьому місцеві органи влади можуть запроваджувати не всі платежі; вони зобов’язані встановлювати тільки шість із них — комунальний податок, збори за припаркування автотранспорту, ринковий, за видачу ордера на квартиру, за видачу дозволу на розміщення об’єктів торгівлі та сфери послуг, з власників собак.

Основні елементи місцевих обов’язкових платежів — платники, об’єкт і граничні ставки податку чи збору тощо, встановлені Декретом Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” від 20.05.93 № 56–93, а порядок сплати місцевих податків і зборів у межах граничних розмірів ставок, визначених Декретом, встановлюють сільські, селищні і міські ради шляхом розробки і затвердження відповідних положень, а також надають пільги з цих платежів. Перелік і основні елементи місцевих податків і зборів України наведено в табл. 7. Місцеві податки і збори в Україні не мають істотного значення для формування доходів місцевих бюджетів. У 2004 р., як показано в табл. 3, їхня частка в доходах зведеного бюджету України становила всього 0,2 %.

Платниками місцевих податків і зборів є юридичні особи незалежно від форм власності і підпорядкування, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, іноземні юридичні особи, які чинять свою діяльність на території України, а також фізичні особи. Іноземні юридичні особи і громадяни сплачують місцеві податки і збори на рівних умовах з юридичними особами та громадянами України.

Розглянемо детальніше порядок справляння деяких місцевих обов’язкових платежів.

Комунальний податок справляють юридичні особи, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств. Об’єктом оподаткування є річний фонд оплати праці, обчислений виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Чисельність працюючих при розрахунку комунального податку визначають як середньооблікову чисельність штатних працівників облікового складу. Гранична ставка податку не має перевищувати 10 % від об’єкта оподаткування.

Таблиця 7

Місцеві податки і збори в Україні

№ пор.	Податки і збори	Платники	Об'єкт оподаткування	Розмір ставки
1	2	3	4	5
1	Податок з реклами	Юридичні і фізичні особи	Вартість послуг за встановлення і розміщення реклами	Не має перевищувати 0,1 % вартості послуг за розміщення одноразової реклами та 0,5 % за розміщення реклами на тривалий час
2	Комунальний податок	Юридичні особи, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств	Річний фонд оплати праці, обчислений виходячи з розміру офіційно встановленого НМДГ (незалежно від фактично виплаченої заробітної плати), помноженого на середньооблікову чисельність працюючих за звітний період	Не має перевищувати 10 % річного фонду оплати праці, обчисленого виходячи з розміру НМДГ і середньооблікової чисельності працюючих
3	Збір за припаркування автопаркування	Юридичні особи та громадяни, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або виведених для цього місцях	Плата за паркування автопаркування із розрахунку за одну годину паркування	Не має перевищувати 3 % НМДГ в спеціально обладнаних місцях і 1 % — у виведених місцях
4	Ринковий збір	Юридичні і фізичні особи, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари на ринках	Плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків	Не має перевищувати 20 % мінімальної заробітної плати для громадян і трьох мінімальних заробітних плат для юридичних осіб

1	2	3	4	5
5	Збір за видачу ордера на квартиру	Громадяни, які отримують ордер на квартиру	Плата за послуги, пов'язані з видачею документа, що дає право на заселення квартири	Не має перевищувати 30 % НМДГ, що діє на час оформлення ордера на квартиру
6	Курортний збір	Громадяни, які тимчасово перебувають у курортній місцевості	Плата за послуги при реєстрації громадян установами, відповідальними за дотримання правил паспортної системи	Не більше 10 % НМДГ
7	Збір за участь у бігах на іподромі	Юридичні особи та громадяни, які виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру	Плата за участь у бігах під час реєстрації учасників	Не має перевищувати 3 НМДГ за кожного коня
8	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Учасники гри під час придбання ними квитка на участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Надбавки до плати, визначеної за участь у грі	Не має перевищувати 5 % від суми цієї надбавки
9	Збір за витраш у бігах на іподромі	Особи, які виграли у грі на тоталізаторі на іподромі	Сума витрашу у бігах на іподромі	Не має перевищувати 6 % від суми витрашу
10	Збір за право на використання місцевої символіки	Юридичні особи і громадяни, які використовують місцеву символіку з комерційною метою	Вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки	Не має перевищувати з юридичних осіб 0,1 % вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки, з громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, — 5 НМДГ

1	2	3	4	5
11	Збір за право на проведення кіно- і телезйомок	Комерційні кіно- і телеорганізації, у тому числі організації з іноземними інвестиціями та зарубіжні організації, які проводять зйомки	Фактичні витрати на проведення зазначених заходів	Не має перевищувати фактичних витрат на проведення зазначених заходів
12	Збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	Юридичні особи і громадяни, які мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	Вартість заявлених до місцевих аукціонів, та конкурсного розпродажу товарів, виходячи з їх початкової ціни або суми, на яку випускається лотерея.	Не має перевищувати 0,1 % вартості заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів або від суми, на яку випускається лотерея, але не більше 3 НМДГ
13	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі	Юридичні особи і громадяни, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари	Плата за оформлення та видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях	Не має перевищувати 20 НМДГ для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях, у торгівлю
14	Збір з власників собак	Громадяни – власники собак	Кількість собак	Не має перевищувати 10 % НМДГ

Ринковий збір — це плата за торгові місця на ринках, що справляють з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари. Ринковий збір справляють за кожний день торгівлі. Його граничний розмір не має перевищувати 20 % мінімальної заробітної плати для громадян і трьох мінімальних заробітних плат для юридичних осіб залежно від ринку, його територіального розміщення та виду продукції (товару). Облік платників веде адміністрація ринку.

Об'єктом *податку з реклами* є вартість послуг за встановлення та розміщення реклами. Платниками є юридичні особи та громадяни. Податок з реклами сплачують з усіх видів оголошень і повідомлень, які є джерелом передавання інформації з комерційною метою за допомогою засобів масової інформації, преси, телебачення, афіш, плакатів, рекламних щитів, інших технічних засобів, майна та одягу: на вулицях, магістралях, майданах, будинках, транспорті та в інших місцях.

Граничний розмір податку з реклами не має перевищувати 0,1 % вартості послуг за розміщення одноразової реклами та 0,5 % за розміщення реклами на тривалий час.

Замовники сплачують податок під час оплати робіт (послуг) з виготовлення реклами. Податок з реклами, який отримують виробники рекламної продукції при розрахунках з рекламодавцем, позначають у розрахункових документах окремим рядком. Перерахування податку до бюджету здійснюють щомісячно до місцевого бюджету за місцезнаходженням платника.

Збір за право використання місцевої символіки у м. Києві було введено з 1 квітня 1994 р. рішенням Київської міської ради від 15 лютого 1994 р. Згідно з цим рішенням дозвіл (ліцензію) на використання символіки м. Києва юридичним особам і громадянам у комерційних цілях і у назвах підприємств і організацій видає Комітет охорони і реставрації пам'яток історії, культури і історичного середовища м. Києва Київської міської державної адміністрації строком на 12 місяців з дня видачі.

Збір з юридичних осіб стягують у розмірі 0,1 % вартості виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг з використанням символіки м. Києва (за вирахуванням ПДВ). Сплату збору юридичними особами здійснюють щоквартально.

Для громадян, які займаються підприємницькою діяльністю і у комерційних цілях використовують символіку м. Києва, розмір річ-

ного збору складає п'ять НМДГ. Цю суму вносять один раз на рік перед отриманням дозволу (ліцензії).

Київською міською державною адміністрацією затверджено перелік назв об'єктів і історичних пам'яток, які належать до місцевої символіки; він охоплює 194 назви, у тому числі Андріївська церква, Андріївський узвіз, Антонівські печери, аптекарський сад, Арсенал (Київський), Архієрейський гай, Аскольдову могилу та ін.

У Києві діють пільги за право використання місцевої символіки. Так, від сплати збору звільняють:

- державні підприємства, які використовують слово “Київ” для визначення свого місцезнаходження;
- юридичні особи, які виготовляють хлібобулочні вироби;
- бюджетні установи;
- Київський метрополітен;
- громадські і релігійні організації.

Згідно із Законом України “Про систему оподаткування” і Декретом Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” порядок їх сплати встановлюють органи місцевого самоврядування. Базовим податковим (звітним) періодом для місцевих податків і зборів, для яких рішенням органу місцевого самоврядування встановлено строки подання розрахунків, є той період, за який рішенням зазначеного органу встановлено необхідність сплати. Наприклад, у випадку встановлення відповідним органом місцевого самоврядування потреби щомісячної сплати комунального податку, базовим податковим (звітним) періодом для цього податку на території вказаного органу є місяць. А далі слід керуватися, як і для інших податків і зборів, для яких у законах із відповідних платежів не зазначено конкретні строки подання податкової звітності і сплати, Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”, яким встановлено такі строки подання обов'язкової податкової звітності: за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному місяцю, — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця; календарному кварталу або календарному півріччю — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя); календарному року — протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року; календарному року для платників податку з доходів фізичних осіб — до 1 квітня року, наступ-

ного за звітним. Якщо інше не передбачено законом з відповідного податку або збору, платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, що зазначено у поданій декларації (розрахунку), протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання декларації (розрахунку) (місяць, квартал, рік).

Відповідальність за порушення вимог податкового законодавства щодо місцевих і загальнодержавних податків і зборів, визначена Законом “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”. Щодо штрафних санкцій, про них йдеться у параграфі 14 посібника. Однак, якщо протягом встановленого законодавством терміну сплати податків і зборів податкове зобов'язання не було погашено, то після закінчення вказаних строків на суму податкового боргу за кожний календарний день прострочення його сплати нараховують пеню з розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, яка діяла на день виникнення такого податкового боргу або на день його (або частини його) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою.

10. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Відповідно до Наказу Президента України від 3.07.98 № 727/98 спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва запроваджено для таких суб'єктів підприємницької діяльності:

- фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і в трудових відносинах з якими, у тому числі членів їхніх сімей, протягом року перебуває не більш як 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн;
- юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн.

Середньооблікову чисельність працюючих для суб'єкта малого підприємництва визначають за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх його працівників, у тому числі тих, які працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філіалів, відділень та інших відособлених підрозділів. Виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважають суму, фактично отриману суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок та/або в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права використовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами.

Суб'єкти малого підприємництва — фізичні особи мають право самостійно обрати спосіб оподаткування доходів за єдиним податком шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку. Ставку єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва — фізичних

осіб встановлюють місцеві ради за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не можуть становити менше ніж 20 грн та понад 200 грн на місяць.

За умови, якщо платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю у підприємницькій діяльності членів його сім'ї, ставку єдиного податку збільшують на 50 % за кожну особу.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладають єдиним податком, не є складовою сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника та осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не додається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах.

Суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа, яка перейшла на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку: 6 % суми виручки від реалізації без урахування акцизного збору у разі сплати ПДВ згідно із Законом України “Про податок на додану вартість” або 10 % суми виручки від реалізації за винятком акцизного збору, в разі додавання ПДВ до складу єдиного податку.

Суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником таких видів податків і зборів (обов'язкових платежів), як, наприклад:

- податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком (ставкою 6 %);
- податку на прибуток підприємств;
- податку з доходів фізичних осіб (для фізичних осіб — суб'єктів малого підприємництва);
- плати (податку) за землю;
- збору на спеціальне використання природних ресурсів;
- збору на обов'язкове соціальне страхування;
- комунального податку;
- податку на промисел;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збору за видачу дозволу щодо розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;
- внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів;

- внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення;
- плати за патенти згідно із Законом України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності”.

Суб’єкти підприємницької діяльності — фізичні особи — платники єдиного податку, що мають право не застосовувати реєстратори розрахункових операцій для здійснення розрахунків із споживачами.

Дію цього Наказу не поширено на довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи; на суб’єктів підприємницької діяльності, в статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам — учасникам та засновникам цих суб’єктів, які не є суб’єктами малого підприємництва, перевищують 25 %; на фізичних осіб — суб’єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілочними та тютюновими виробами, пально-мастильними матеріалами; на спільну діяльність, визначену відповідними нормами Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”

Контрольні запитання і завдання до розділів 8–10

1. Назвіть майнові податки, які справляються в Україні.
2. Назвіть порядок справляння плати за землю.
3. Сутність фіксованого сільськогосподарського податку.
4. У яких випадках стягують збір за забруднення навколишнього середовища?
5. Які місцеві податки і збори справляються в Україні?
6. Назвіть порядок застосування єдиного податку суб’єктами малого підприємництва — фізичними особами.
7. Назвіть порядок застосування єдиного податку суб’єктами малого підприємництва — юридичними особами.

11. ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

Надійною податковою системою передбачено наявність високоорганізованої, добре забезпеченої кадрами і потрібною технікою *податкової служби* — сукупність державних органів, які організують і контролюють надходження податків та інших обов'язкових платежів.

Правові основи діяльності податкової служби України закладено Законом України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90 № 509-XII у редакції від 24.12.93 № 3813-XII із змінами і доповненнями (далі — Закон). Відповідно до Закону до системи органів державної податкової служби належать:

- Державна податкова адміністрація (ДПА) України;
- державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі;
- державні податкові інспекції (ДПІ) в містах (крім Києва і Севастополя), районах, районах у містах.

До складу органів державної податкової служби належать відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями — *податкова міліція*.

Завдання органів державної податкової служби:

- контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів установлених законодавством податків і зборів;
- внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;
- прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб платників податків та Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб;
- роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;
- запобігання злочинам та іншим правопорушенням, що за законом належать до компетенції податкової міліції, їх розкриття,

припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Державна податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади, тобто в ієрархії державної влади вона займає рівень міністерства (рис. 8).

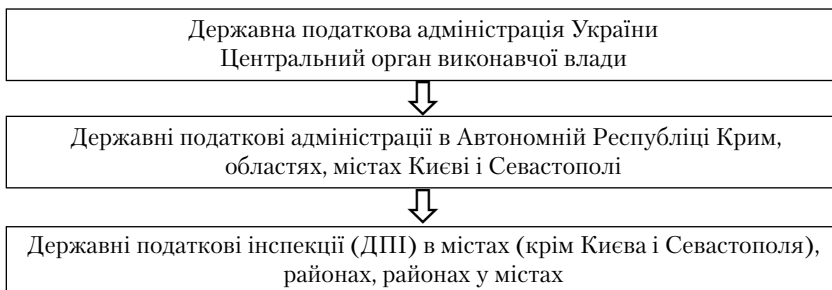


Рис. 8. Система органів державної податкової служби

Органи державної податкової служби України координують свою діяльність з фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною і контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, банками, а також з податковими службами інших держав.

Державна податкова адміністрація України здійснює такі функції:

1) виконує безпосередньо і організовує роботу ДПА та ДПІ, пов'язану із:

- здійсненням контролю за своєчасністю, вірогідністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів, контролю за валютними операціями, за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), контролю за наявністю, свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;
- здійсненням контролю за дотриманням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

- обліком платників податків, інших платежів;
- виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;
- проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів; участю в розробленні пропозицій щодо основних напрямів державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

2) у випадках, передбачених законом, видає нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування;

3) затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків;

4) у порядку, встановленому законом, надає роз'яснення щодо оподаткування, організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби;

5) здійснює заходи щодо добору, розміщення, професійної підготовки і перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;

6) надає органам державної податкової служби методичну і практичну допомогу в організації роботи;

7) організовує роботу зі створення інформаційних систем, автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації і комп'ютеризації роботи органів державної податкової служби;

8) розробляє проекти законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм і методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок у межах контролю за дотриманням законодавства;

9) при виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинність, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;

10) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, які передбачають кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

11) надає Міністерству фінансів України, Головному управлінню Державного казначейства України звіт про надходження податків;

12) вносить пропозиції і розробляє проекти міжнародних договорів щодо оподатковування, виконує у визначених законодавством межах міжнародні договори з питань оподатковування;

13) надає фізичним особам — платникам податків ідентифікаційні коди й веде Єдиний банк даних про платників податків — юридичних осіб;

14) прогнозує, аналізує надходження податків, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на податкові надходження;

15) забезпечує виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання і реалізацію;

16) організовує роботу, пов'язану із здійсненням контролюванням за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками чи імпортерами таких тютюнових виробів;

17) вносить у встановленому порядку пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства;

18) організовує в межах своєї компетенції роботу по забезпеченню державної таємниці в органах податкової служби.

Середня ланка податкової служби України — ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі; ДПІ в містах з районним поділом — виконує зазначені функції, крім тих, що передбачені пунктами 2, 3, 8, 10–13, 17, а також пунктом 15 у забезпеченні виготовлення марок акцизного збору.

Первинна ланка податкової служби України — *державна податкова інспекція* — безпосередньо здійснює податкову роботу. ДПІ в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконують такі функції:

1) здійснюють контроль за своєчасністю, вірогідністю, повнотою нарахування та сплатою податків і зборів;

2) забезпечують облік платників податків, правильність нарахування і своєчасність надходження податків;

3) контролюють своєчасність подання платниками податків податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, а також ведуть перевірку вірогідності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподатковування і нарахування податків та інших платежів;

4) здійснюють у межах своїх повноважень контроль за законністю валютних операцій, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари та послуги, за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів;

5) здійснюють облік векселів, які видають суб'єкти підприємницької діяльності під час здійснення операцій з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічних відносин, а також контроль за погашенням цих векселів;

6) забезпечують застосування і своєчасне стягнення сум фінансових санкцій, а також адміністративних штрафів з посадових осіб, передбачених за порушення податкового законодавства;

7) аналізують причини й оцінюють дані про факти порушення податкового законодавства;

8) здійснюють перевірки фактів приховування і заниження сум податків;

9) за дорученням спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю чинять перевірку своєчасності подання і вірогідності документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків;

10) передають відповідним правоохоронним органам матеріали по фактах правопорушень, за якими передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не входить до компетенції податкової міліції;

11) подають позови до судів щодо підприємств, установ, організацій і громадян про визнання договорів недійсними і стягнення до доходу держави коштів, отриманих ними за такими угодами, в інших випадках — коштів, отриманих без встановлених законом підстав, а також щодо стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна;

12) розглядають звернення громадян, підприємств, установ з питань оподаткування і (в межах своєї компетенції) валютного контролю, а також скарги на дії посадових осіб державних податкових інспекцій;

13) надають відповідним фінансовим органам і органам Державного казначейства України звіт про надходження податків;

14) роз'яснюють через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки і т. ін.

Органи державної податкової служби мають право:

1) здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян перевірки документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення; отримувати від посадових осіб і громадян пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок; викликати посадових осіб і громадян для пояснень щодо джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків;

1) отримувати від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, доходи та іншу інформацію, пов'язану з нарахуванням і сплатою податків, використовувати будь-які інформаційні системи, зокрема комп'ютерні, для визначення об'єкта оподаткування;

2) отримувати від митних органів інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, та справляння за цих умов податків, а від органів статистики — дані, потрібні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

3) обстежувати будь-які виробничі, складські, торгові та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності й організації незалежно, а також житло громадян, якщо його використовують як юридичну адресу суб'єктів підприємництва, а також для того, щоб отримати доходи;

4) застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції, стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми недоїмки, пені у випадках, порядку та розмірах, встановлених законами України тощо.

12. ОБЛІК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ І НАДХОДЖЕННЯ ПОДАТКІВ

Податкову роботу починають з обліку платників податків і податкових надходжень. Облік є однією з форм податкового контролю. Його правильна організація сприяє підвищенню ефективності податкової системи.

Усі юридичні і фізичні особи підлягають реєстрації як платники податків, що мають об'єкти оподаткування. З метою централізації обліку платників податків ДПА України створено Єдиний банк даних юридичних осіб і Державний реєстр фізичних осіб – платників (ДРФО). Первинний облік платників податків здійснюють працівники відповідних підрозділів органів державної податкової служби у журналах обліку платників податків (юридичних і фізичних осіб) відповідно до Інструкції про порядок обліку платників податків, яку затверджено наказом ДПА України [48].

Узяття на облік платників податків – юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб здійснюють за їх місцезнаходженням відповідними органами державної податкової служби після внесення відомостей про них до Єдиного державного реєстру або, у випадках, передбачених законодавством, після присвоєння ідентифікаційних кодів за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (далі – ЄДРПОУ).

Підставою для взяття юридичної особи на облік в органі державної податкової служби є надходження до цього органу повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації юридичної особи та відомостей з відповідної реєстраційної картки.

На бажання платника податків – юридичної особи (в тому числі тієї, стосовно якої не надійшло відомостей від державного реєстратора), узяття його на облік може бути здійснено органом державної податкової служби на підставі документів, визначених зазначеною Інструкцією, а саме:

- заяви за встановленою формою;
- копії свідоцтва (документа) про державну реєстрацію;
- копії документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного коду за ЄДРПОУ.

Одночасно з поданням заяви платник податків — юридична особа пред'являє оригінали перелічених документів.

Для відокремлених підрозділів юридичних осіб, профспілок, військових частин, для взяття на податковий облік угод про розподіл продукції, договорів про спільну діяльність визначений особливий порядок реєстрації.

Узяття на облік платника податків органом державної податкової служби здійснюють протягом двох робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора чи заяви від платника податків за наявності всіх необхідних документів.

Підрозділи обліку платників податків після взяття на облік платника податків формують його облікову справу, а також не пізніше наступного дня після взяття платника податків на облік друкують та передають списки платників податків, узятих на облік, до підрозділів з питань оподаткування юридичних осіб для подальшого контролю за поданням ними податкової звітності. Підрозділи з питань оподаткування формують облікову справу (на кожного платника).

Узяття на облік фізичної особи — підприємця здійснюють за місцем проживання такої особи відповідним органом державної податкової служби на підставі повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця із зазначенням номера та дати внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру та відомостей з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи — підприємця.

На бажання фізичної особи — підприємця, стосовно якої до органу державної податкової служби за її місцем проживання не надійшли відомості від державного реєстратора, узяття такої особи на облік здійснює орган державної податкової служби, якщо така особа подає до органу державної податкової служби заяву за встановленою формою та копію свідоцтва про державну реєстрацію. Одночасно з поданням заяви платник податків пред'являє оригінал такого свідоцтва. У цьому разі за даними Єдиного державного реєстру або через відповідного державного реєстратора підрозділ з обліку платників податків органу державної податкової служби зобов'язаний установити, що таку фізичну особу-підприємця додано до Єдиного державного реєстру та її підприємницьку діяльність не припинено.

Узяття на облік фізичної особи — підприємця органом державної податкової служби здійснюють протягом двох робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора чи заяви від

платника податків та здійснюють датою внесення даних до Реєстру фізичних осіб за номером, який відповідає порядковому номеру реєстрації відповідного повідомлення державного реєстратора чи заяви платника податків у журналі за встановленою формою.

Взяття на облік самозайнятих осіб, які не є підприємцями, що здійснюють незалежну професійну діяльність та не є найманими особами в межах такої незалежної професійної діяльності, здійснюють у порядку, встановленому Інструкцією для фізичних осіб-підприємців.

Реєстрація фізичних осіб, які не є самозайнятими особами з присвоєнням їм ідентифікаційних кодів здійснюють органи державної податкової служби в порядку, визначеному законодавством України та іншими нормативно-правовими актами.

Для зняття з обліку платника податків — юридичній особі (у разі прийняття рішення щодо припинення діяльності засновниками, уповноваженими органами чи судом), голові комісії з припинення чи особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків (у разі ліквідації платника податків), у 3-денний термін від дати внесення до Єдиного державного реєстру відомості про те, що юридична особа перебуває у процесі припинення діяльності, слід подати в орган державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку, такі документи:

- заяву про зняття з обліку платника податків за встановленою формою;
- оригінал довідки про взяття на облік платника податків;
- копію розпорядчого документа власника або органу, уповноваженого на те засновницькими документами, про ліквідацію;
- копію розпорядчого документа про утворення ліквідаційної комісії;
- ліквідаційну картку органів державної статистики.

Крім того, потрібно у 10-денний термін з дня подання заяви про зняття з обліку скласти ліквідаційний баланс у формі річного звіту (на дату прийняття рішення про ліквідацію) та подати його для перевірки органу державної податкової служби.

Органи державної податкової служби, отримавши від платника податків заяви, а також (якщо це має місце) на підставі інформації про порушення справи про банкрутство платника податків, провадження справи в суді щодо скасування державної реєстрації, припинення, визнання недійсними або такими, що суперечать законодавству,

установчим документам, або здійснення діяльності, що суперечить закону чи установчим документам, або в інших випадках, передбачених законом, орган державної податкової служби у місячний термін приймає рішення про проведення документальної перевірки таких платників і відповідні підрозділи розпочинають перевірку.

Після проведеної перевірки платника податків, у разі встановлення факту відсутності заборгованості перед Державним бюджетом України та місцевими бюджетами, орган державної податкової служби знімає його з обліку. Зняття з обліку платника податків в органах державної податкової служби здійснюють за наявності повідомлення від установи банку про закриття такому платнику рахунків.

Якщо після проведеної перевірки платника податків встановлено факт заборгованості його перед бюджетами, орган державної податкової служби не знімає його з обліку, а підрозділи обліку та звітності складають повідомлення про наявність обов'язків зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) за встановленою формою і надсилають його особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу, що є такою відповідно до законодавства в разі припинення діяльності платника податків.

Керівник органу державної податкової служби приймає рішення у вигляді розпорядження стосовно суб'єкта підприємницької діяльності про звернення до суду або господарського суду із заявою щодо скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, якщо платник податків не має заборгованості перед бюджетом, та у разі неподання протягом одного року в органи державної податкової служби податкових декларацій, документів бухгалтерської звітності; якщо установчі документи суперечать чинному законодавству; провадження діяльності, яка суперечить установчим документам та законодавству. Після прийняття відповідного рішення судом, таких платників органами державної податкової служби знімають з обліку.

Підприємства-банкрути знімають з обліку після затвердження ліквідаційного балансу ухвалою господарського суду, а також прийняття судом рішення про ліквідацію такого підприємства та визнання податкового боргу безнадійним у тому самому порядку.

Зняття з обліку фізичної особи — підприємця як платника податків здійснюють у порядку, відповідному для платників податків — юридичних осіб. Особливістю є те, що фізична особа після прийняття рішення про припинення діяльності подає до органу державної податкової служби, в якому вона зареєстрована як платник податків, зая-

ву про зняття з обліку платника податків за встановленою формою та оригінали документів, що видають органи державної податкової служби платнику податків (свідоцтва, патенти, довідки тощо) і підлягають поверненню до органу державної податкової служби.

Свої особливості має порядок реєстрації платників ПДВ. Згідно із Законом України “Про податок на додану вартість” юридичні і фізичні особи – суб’єкти підприємницької діяльності, що здійснюють господарські операції, які підлягають оподаткування ПДВ, у випадках, визначених Законом, можуть зареєструватися як платник цього податку добровільно, або ж підлягають обов’язковій реєстрації в органах державної податкової служби.

Копії свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, засвідчені податковим органом, розміщують у багатолюдних місцях, у приміщенні платника податку та в усіх його відокремлених підрозділах.

Реєстрація діє до дати її анулювання. Дата анулювання можлива у випадках, якщо:

а) платник ПДВ, який до місяця, в якому подають заяву, щодо анулювання реєстрації, є зареєстрованим більш як 24 календарних місяці, в тому числі місяць реєстрації, та має за останні 12 поточних календарних місяців обсяги оподатковуваних операцій, менші за визначену відповідними нормами Закону суму;

б) ліквідаційна комісія платника ПДВ, оголошеного банкрутом, припиняє роботу або платник податку ліквідується за власним бажанням чи за рішенням суду (фізична особа позбувається статусу суб’єкта господарювання);

в) особа, зареєстрована як платник ПДВ, реєструється як платник єдиного податку або стає суб’єктом інших спрощених систем оподаткування, які визначають особливий порядок нарахування чи сплати ПДВ, відмінний від тих, що встановлено цим Законом, чи звільняють таку особу від сплати цього податку за рішенням суду або з будь-яких інших причин;

г) особа, зареєстрована як платник ПДВ, не надає податковому органу декларації з цього податку протягом 12 послідовних податкових місяців або подає таку декларацію, яка свідчить про відсутність оподатковуваних поставок протягом такого періоду, а також у випадках, визначених законодавством стосовно порядку реєстрації суб’єктів господарювання.

Облік платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюють органи державної податкової служби України, ведуть у карт-

ках особових рахунків платників податків, які відкривають за кожним платником та кожним видом платежу, що мають сплачуватися такими платниками.

Форми карток особових рахунків мають лицьовий та зворотний боки. На лицьовому боці картки зафіксовано умови справляння платежу та дані про платника податків. На зворотному боці картки зафіксовано стан розрахунків платників з бюджетом (суми нарахованого та сплаченого платежу, пені, штрафних (фінансових) санкцій, плати за кредит щодо розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань, суми податкового боргу, надміру та/або помилково сплачені і суми, заявлені до відшкодування та ін.).

Картки особових рахунків дають змогу контролювати процес розрахунків підприємств з бюджетом і в разі потреби здійснювати заходи щодо ліквідації заборгованості платників перед бюджетом.

13. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

Державний податковий контроль є істотним елементом державного регулювання економіки й обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни загалом.

Податковий контроль як елемент керування процесом оподаткування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Його мета — забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування.

Податковий контроль — це завершальна стадія керування оподаткуванням, і одночасно — один з елементів планування податкових доходів бюджету. Його двоїста природа зумовлена тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючої функції податків, а з іншого — це примусові грошові відносини.

Податковий контроль властивий будь-якій державі. Саме він створює умови для виконання податками повною мірою своєї фіскальної функції — формування грошових ресурсів держави.

Теорією оподаткування доведено, що розробка ефективної податкової політики і виконання нею повною мірою своїх головних функцій неможливі у випадку, коли контроль буде обмежено лише проведенням перевірок платників податків і застосуванням санкцій до порушників. Без масової роз'яснювальної роботи, проведення профілактичних заходів, аналізу економічної ситуації та оперативного вживання потрібних запобіжних заходів, неможливо реалізувати великий регулюючий, стимулюючий і перерозподільний потенціал оподаткування. Здійснюючи податковий контроль, працівники державних органів виявляють відхилення параметрів дохідної частини бюджету від заданих умов, аналізують їх причини та визначають шляхи вдосконалення податкової системи.

Практикою, у свою чергу, доведено, що для забезпечення державної скарбниці податковими доходами треба враховувати економічні інтереси власників, надаючи їм можливість здійснювати розширене відтворення. Повне і своєчасне виконання платниками податків своїх обов'язків неможливо забезпечити тільки за рахунок нагляду, примусових заходів і покарання. З розвитком податкового законодавства регулятивна спрямованість податкового контролю постійно зростає,

норми податкового контролю стають гнучкішими. Це дає змогу податковим органам ширше використовувати під час здійснення контролю договірні взаємини з платниками податків. Це стосується не лише міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування, кількість яких швидко зростає, а й розширення можливостей укладення договорів з вітчизняними платниками. З прийняттям Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181–111, податковим органом під час здійснення контролю, може бути запропоновано платнику податковий компроміс, надавати йому на договірних засадах відстрочку та розстрочку і вдаватися до деяких інших заходів з метою впливу на платника. Все це, у разі відповідної організації, сприятиме подальшому покращанню взаємин між платником і податковим органом, а також фінансовому оздоровленню економіки загалом.

Податковий контроль як складова державного управління економікою, має певну специфіку практичного застосування і цільову спрямованість, що різнить його від інших видів контролю. Його проводять шляхом застосування науково обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики. Інститут податкового контролю — складова загальної структури контролюючих органів держави і водночас найважливіша ланка фінансового механізму.

Під податковим контролем варто розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об’єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно вимогам чинного законодавства.

Податкові контрольні дії охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп, груп платників, територій тощо. Тобто податковий контроль пронизує економіку по вертикалі і горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджету.

Таким чином, контроль за дотриманням податкового законодавства є спеціальним способом забезпечення законності, який має такі особливості:

- контроль не тільки за сплатою податків і зборів, а й за дотриманням фінансової дисципліни;

- для здійснення контролю створено систему спеціальних податкових органів;
- в його основі лежать відносини влади і податкових органів, що ґрунтуються на фіскальних функціях держави;
- в його основі лежить перевірка не тільки виконання юридичними і фізичними особами податкових зобов'язань, а й окремі аспекти їх діяльності, у зв'язку з чим чинять аналіз їх діяльності;
- йому властивий активний характер, він не сумісний з пасивною поведінкою контролюючих суб'єктів.

Завданням податкового контролю є забезпечення економічної безпеки держави під час формування державних грошових фондів за рахунок податкових надходжень.

Зміст податкового контролю охоплює:

1. Спостереження за діяльністю об'єктів контролю.
2. Аналіз отриманої інформації, тенденцій, що намітилися, здійснення прогнозів.
3. Вживання заходів щодо попередження порушень законності і дисципліни.
4. Облік конкретних правопорушень, аналіз їх причин і обставин.
5. Припинення протиправної діяльності.
6. Виявлення винних осіб у здійсненні податкових правопорушень (як платників податків, так і працівників податкових органів) і залучення їх до відповідальності.

Форми податкового контролю як засоби вираження його змісту, поділяють на групи (рис. 9):

- реалізація державного податкового контролю, зумовленого імперативністю податків (різні види перевірок, здійснюваних державними контролюючими органами). Характерною ознакою цієї форми контролю є можливість застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства безпосередньо в процесі реалізації результатів контролю (найчастіше це наступний контроль, рідше — поточний). Формою попереднього контролю в цій групі є профілактика податкових правопорушень (постановка платників на податковий облік, інформування, надання роз'яснень, консультування з питань оподаткування та ін.);

- реалізація державного податкового контролю, зумовленого контролюючою функцією податків (спостереження, моніторинг, отримання й обробка інформації щодо відхилення реальних податкових надходжень від заданих параметрів, аналіз та оцінювання прийнятих рішень в області оподаткування, в тому числі нормативних актів та ін.).



Рис. 9. **Форми податкового контролю**

Податковий контроль класифікують так:

I. За *суб'єктами*, що здійснюють контрольні функції:

1. Державний — податковий контроль, що здійснюють державні органи. При цьому контролюючі органи поділяють на:
 - органи загальної компетенції (здійснюють податковий контроль разом зі своєю основною діяльністю);
 - органи спеціальної компетенції (створено спеціально, щоб здійснювати податковий контроль) — податкові адміністрації, податкова міліція.
2. Незалежний — податковий контроль, що здійснюють аудиторські організації.

II. За *термінами* здійснення:

1. Оперативний — податковий контроль, що здійснюють у межах звітного періоду на підставі кількісних і якісних показників операції, що контролюють.
2. Періодичний — податковий контроль, що здійснюють після закінчення звітного періоду на підставі аналізу звітності та інших документів.

III. За джерелами:

1. Документальний — податковий контроль, що здійснюють на підставі аналізу документів, що відображають показники об'єкта, що контролюють або діяльність суб'єктів. Періодичність проведення планових документальних перевірок зазвичай не частіше одного разу на рік, перевірку здійснюють комплексно. Документальні перевірки на вимогу правоохоронних органів, зустрічні перевірки, перевірки з питань своєчасності сплати податків і зборів до бюджету або відшкодування з бюджету проводяться за необхідності.
2. Фактичний — податковий контроль, що здійснюють на підставі фактичного аналізу об'єкта, що контролюють або діяльності суб'єктів (обстеження, вимірювання, перерахунок, зважування контрольної закупівлі тощо).

Найважливішою формою податкового контролю є податкова перевірка, яка належить до компетенції податкових органів (або в деяких випадках аудиторських організацій) за аналізами і дослідженнями первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів, з метою перевірки своєчасної і повної їх сплати, правильного ведення податкового обліку, визначення сум податків і зборів, ведення податкової звітності.

Податкову перевірку чинять за наступних підстав:

1. За наявності відомостей, завдяки яким можна припустити, що платник податків приховує об'єкт оподаткування.
2. За наявності факту невідповідності сум декларованих платником податків доходів і витрат за їх фактичними розмірами.
3. За наявності відомостей про приріст об'єкта оподаткування, якщо це не має документального підтвердження.
4. У разі непред'явлення у відповідний термін податкової декларації або інших документів, потрібних для визначення податкового обов'язку.
5. За наявності порушень під час останньої податкової перевірки.
6. При реорганізації або ліквідації підприємств або організацій.

Об'єктом податкової перевірки є грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації, касові книги, показники електронно-касових апаратів і комп'ютерних систем, які використовують для розрахунків за готівкові кошти із споживачами, й інші документи, незалежно від способу надання інформації, пов'язані

з обчисленням і сплатою податків і зборів, свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальні дозволи на її здійснення.

Суб'єктами податкових перевірок є підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни і особи без громадянства).

Види податкових перевірок:

1. *Камеральна* — проводять за місцем знаходження податкового органу в момент здачі платником податків звітності, полягає у встановленні правильності визначення сум податків, точності заповнення форм звітності. За результатами перевірки складають акти, в яких відображають виявлені порушення, можуть застосовувати санкції або здійснюють донарахування суми податку.
2. *Війзна* — здійснюють за місцем знаходження платника податків або об'єкта податкового контролю на підставі даних податкових декларацій, а також документів і відомостей про діяльність і майно платника податків, що подаються до податкових органів. Підставою для проведення перевірки є рішення керівника податкового органу. Проводять не частіше одного разу на рік.
3. *Комплексна* — здійснюють з метою дотримання податкового законодавства загалом. Перевірці підлягають усі документи від дати попередньої перевірки до теперішнього часу, а за потреби і за значно триваліший термін.
4. *Тематична* — проводять з метою дотримання окремих норм податкового законодавства під час виявлення серйозних порушень.
5. *Зустрічна* — полягає у зіставленні даних об'єкта, що контролюють та фізичних і юридичних осіб, що з ним співпрацюють.
6. *Повторна* — здійснюють при ліквідації або реорганізації платника податків, а також під час здійснення контролю за податковими органами, чинять податкову перевірку.
7. *Формальна* — здійснюють з метою аналізу правильності заповнення реквізитів у документах (відсутність виправлень, стирань, дописок) і автентичності підписів.
8. *Арифметична* — здійснюють з метою аналізу правильності підрахунків і числень в облікових звітних документах платника податків.

Розглядаючи питання податкового контролю, варто пам'ятати про те, що одна з головних вимог його здійснення впливає з відомого ще з давніх часів принципу оподаткування: контроль має приносити значно більше коштів, ніж їх витрачають на його проведення (принцип дешевизни та ефективності податкової системи). На жаль, сучасна практика здійснення податкового контролю ще не повною мірою підтверджує цю вимогу. Заходи суто адміністративного впливу на якісні і кількісні параметри податкових відносин здатні дати лише короткочасний результат щодо збільшення податкових зборів. Загалом вони здебільшого спричинюють ухилення від оподаткування, відтік капіталів за кордон на шкоду вітчизняній економіці.

Визначення системи органів податкового контролю лежить в основі самого поняття податкового контролю.

Перелік державних установ, уповноважених збирати платежі до бюджетів та цільових фондів, умовно поділяють на дві групи залежно від місця, яке займає в їх діяльності функція забезпечення надходжень:

1. Органи, основна діяльність яких переважно пов'язана із збиранням доходів до бюджету.

2. Органи, що поряд зі своєю основною діяльністю забезпечують надходження платежів до бюджетів та державних цільових фондів.

До першої групи належить Державна податкова служба України, яка забезпечує надходження податків та зборів до бюджетів та державних цільових фондів.

До другої групи, зокрема, належать: Митні органи, що забезпечують надходження до державного бюджету ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів, які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України.

Установи Пенсійного фонду України, які забезпечують надходження внесків до бюджету Пенсійного фонду.

Установи Фонду соціального страхування, які забезпечують надходження внесків до Фонду соціального страхування.

Органи Міністерства фінансів України, які забезпечують повернення коштів за державними внутрішніми та зовнішніми запозичченнями, доходах від операцій з капіталом, трансфертах, грантах, дарунках, випуску державних цінних паперів, позиках тощо.

Національний банк України, який забезпечує надходження до державного бюджету перевищення кошторисних доходів над кошторисними видатками та здійснює певні контрольні функції щодо комерційних банків та платників податків під час збирання доходів бюджетів та державних цільових фондів.

Фонд державного майна, що забезпечує надходження до державного бюджету коштів від приватизації державної власності та управління державним майном.

Державне казначейство, що забезпечує касове виконання державного бюджету та доходи від управління бюджетними та позабюджетними коштами.

Органи міністерств та відомств, які забезпечують надходження до бюджетів встановлених законами спеціальних платежів та доходів від видачі ліцензій, дозволів тощо.

Місцеві органи виконавчої влади, що забезпечують надходження до місцевих бюджетів доходів, пов'язаних із задачею в оренду комунального майна, наданням послуг, дозволів та ліцензій суб'єктам підприємницької діяльності і фізичним особам та платою за їх державну реєстрацію, доходами від проведення місцевих грошово-речових лотерей тощо.

Серед численної та різноманітної категорії податкових агентів, яким державою делеговано функції збору та перерахування до бюджетів і державних цільових фондів певних податків та зборів, можна виділити найбільшу з них — суб'єкти підприємницької діяльності. Вони здійснюють утримання та перерахування до бюджетів та цільових фондів прибуткового податку з громадян, пенсійних внесків, внесків до Фонду соціального страхування та інших зборів за наявності об'єкта оподаткування (ринковий, готельний збори тощо). До цієї ж категорії належать, наприклад, і суди (в частині справляння державного мита), і органи Міністерства закордонних справ (в частині справляння консульських зборів), і Центральна виборча комісія (в частині надходження коштів з рахунків виборчих фондів) та багато інших.

Закон України “Про Порядок погашення зобов'язань перед бюджетом і державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III визначає перелік контролюючих органів, їх функції та повноваження.

14. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У процесі виконання своїх функцій органи Державної податкової служби виявляють велику кількість умисних і невмисних порушень податкового законодавства, типовими з яких є наступні:

- порушення порядку узяття на облік в органах податкової служби;
- ухилення від узяття на облік в органах податкової служби;
- порушення порядку подання органам державної податкової служби відомостей, потрібних для ведення обліку платників податків;
- порушення порядку подання інформації про відкриття (закриття) рахунків у банківських установах;
- порушення порядку подання податкової звітності;
- порушення порядку ведення обліку об'єктів оподаткування;
- порушення порядку зберігання документів, пов'язаних з оподаткуванням;
- дії, направлені на неправомірне зменшення сум податків і зборів; подання платником податків до органів податкової служби документів або відомостей, що містять невірогідну інформацію, використання якої призвело до заниження розмірів податкових зобов'язань;
- перешкоджання доступу посадових осіб органів державної податкової служби до проведення планових та позапланових виїзних перевірок;
- відмова надати потрібні фінансово-господарські і бухгалтерські документи, право на перевірку яких працівники органів податкової служби мають відповідно до чинного законодавства;
- ухилення від сплати податків тощо.

За порушення податкового законодавства передбачено кримінальну і фінансову відповідальність.

Кримінальну відповідальність, згідно зі ст. 212 Кримінального кодексу України, поширено на податкові злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків. Залежно від суми коштів, які не надійшли

до бюджетів або державних цільових фондів у результаті умисного ухилення від сплати передбачено різну ступінь покарання:

1) при ненадходженні коштів у значних розмірах (суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в 1000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (НМДГ) — штраф від 300 до 500 НМДГ або позбавленням права займати певні посади чи чинити певну діяльність на строк до 3 років;

2) при ненадходженні коштів у великих розмірах (суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в 3000 і більше разів перевищують установлений законодавством НМДГ) — штраф від 500 до 2000 НМДГ або виправними роботами на строк до двох років, обмеженням волі на строк до 5 років, з позбавленням права займати певні посади чи чинити певну діяльність на строк до 3 років.

3) при ненадходженні коштів в особливо великих розмірах (суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в 5000 і більше разів перевищують установлений законодавством НМДГ) — позбавлення волі на строк від 5 до 10 років без права займати певні посади або чинити певну діяльність на строк до 3 років з конфіскацією майна.

Штрафні санкції за порушення податкового законодавства накладають на платника податків у розмірах, визначених Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”, а саме:

- платник податків, що не подає податкову декларацію у визначені законодавством строки, сплачує штраф у розмірі 10 НМДГ за кожне таке неподання або затримку з його поданням;
- якщо платник податку не подає у встановлені строки податкову декларацію, а контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків, то додатково до штрафу, зазначеному в попередньому пункті, платник податків сплачує штраф у розмірі 10 % суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більш як 50 % від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше ніж десять НМДГ;
- у випадку, коли за даними документальних перевірок результати діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях, а контролюючий орган самостійно

донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 10 % від суми недоплати (заниження суми податкового зобов'язання) за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більш як 50 % такої суми та не менше ніж десять НМДГ сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;

- якщо контролюючий орган виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податковій декларації, що спричинили заниження або завищення суми податкового зобов'язання, і самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 5 % від суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше ніж один НМДГ сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;
- у випадку, коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за підстав, коли, згідно із законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору є контролюючий орган, штрафних санкцій не застосовують, за винятком випадків, які підпадають під дію нижчезазначеного пункту;
- коли платник податків не сплачує узгоджені суми податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законом, він зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах;
- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, у розмірі 10 % погашеної суми податкового боргу;
- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно — у розмірі 20 % погашеної суми податкового боргу;
- при затримці понад 90 календарних днів — у розмірі 50 % погашеної суми податкового боргу.

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового

зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний або надіслати уточнювальний розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 5 % від такої суми до подання уточнювального розрахунку, або засвідчити суму такої недоплати у змісті декларації з цього податку, що подають за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу в розмірі 5 % від суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи, визначені в цьому пункті, не застосовують. Це правило не діє, якщо платник податків не подає податкової декларації за період, протягом якого відбулася недоплата податкового зобов'язання, або ж судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Контроль за дотриманням податкового законодавства чинить також податкова міліція, завданнями якої є:

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
- запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;
- забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

15. ВПЛИВ ОПОДАТКУВАННЯ НА РЕЗУЛЬТАТИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

До основних принципів податкової політики, поряд з іншими, належать економічна зацікавленість платників податків (юридичних і фізичних осіб) та держави у сплаті податків, економічна ефективність оподаткування, рівнонапруженість податкового тиску та вигідність оподаткування для держави й платників податків. Дотримуватись цих принципів досить складно, оскільки основна мета оподаткування — забезпечити достатній рівень державного фінансування визначених соціально-економічних програм та підвищення добробуту населення на основі постійного збільшення витрат державного та місцевих бюджетів.

Платники податків зацікавлені мінімізувати загальну суму податкових платежів, але одночасно зобов'язані дотримуватися податкового законодавства та нормативно-правових актів органів державної виконавчої влади щодо сплати податків та обов'язкових платежів. Проблема узгодження інтересів держави та суб'єктів господарювання й дотримання основних принципів оподаткування може бути вирішена шляхом прогнозування й планування податкових і обов'язкових платежів на макроекономічному рівні, а також на рівні підприємств з метою визначення їх оптимальних рівнів.

Якщо державне планування податкових платежів в Україні здійснюють під час розробки державного бюджету на наступний рік, то в більшості підприємств, а особливо середнього й малого бізнесу, чітко обґрунтований механізм фінансового планування, що відсутній взагалі або обмежується “поверхневим” складанням балансу доходів та витрат фінансових ресурсів. Планування замінюють різнобічними рішеннями підприємців про ті чи інші напрями господарської діяльності, які зазвичай розраховано на найближчий поточний період і не орієнтовано на майбутнє. Про здійснені помилки, прорахунки та

втрати стає відомо лише після складання бухгалтерського балансу за звітний період та звіту про фінансові результати.

Проблема стабільного забезпечення господарюючого суб'єкта потрібними фінансовими ресурсами й підвищення ефективності його господарсько-фінансової діяльності в майбутньому може вирішуватися шляхом розробки системи фінансових прогнозів, планів та планових (нормативних) показників, основною складовою яких має бути планування податкових та обов'язкових платежів на фінансовий рік та визначення їх впливу на результати господарювання в ретроспективі.

Для цього доцільно досліджувати рух фінансових потоків підприємства за кілька звітних періодів, а також проводити моніторинг податкового законодавства та оцінювати вплив загальної суми *прямих податкових і обов'язкових платежів* та *непрямих податків* на формування показників фінансових результатів підприємства.

Прямі податки та обов'язкові платежі безпосередньо впливають на чистий фінансовий результат і за умови застосування господарюючим суб'єктом традиційної системи оподаткування зі сплатою податку на прибуток, і за умови переходу на спрощену систему оподаткування для суб'єктів малого бізнесу

Оцінку впливу прямих податкових і обов'язкових платежів на формування показників фінансових результатів підприємства доцільно здійснювати шляхом аналізу загальних тенденцій щодо сплати податків і платежів, а саме:

- *абсолютної зміни* суми прямих податкових та обов'язкових платежів підприємства за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду);
- *темпу зміни* загальної суми прямих податкових та обов'язкових платежів за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду);
- *зміни структури* загальної суми прямих податкових та обов'язкових платежів за видами податків, зборів та обов'язкових платежів;
- зміни податкомісткості чистого доходу (частки загальної суми прямих податкових та обов'язкових платежів в обсязі чистого доходу (виручки) від реалізації) та податкомісткості прибутку від звичайної діяльності до оподаткування (частки загальної суми *прямих податкових та обов'язкових платежів* у сумі прибутку від звичайної діяльності до оподаткування) підприєм-

ства за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду);

- зміни податкомісткості прибутку внаслідок операційної діяльності та витрат від операційної діяльності (частки суми прямих податкових, крім податку на прибуток, та обов'язкових платежів, у сумі прибутку від операційної діяльності та в загальній сумі витрат від операційної діяльності) підприємства за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду);
- зміни частки суми податку на прибуток в сумі прибутку від звичайної діяльності до оподаткування за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду);
- зміни співвідношення загальної суми прямих податкових та обов'язкових платежів, загальної суми прямих податків, крім податку на прибуток і суми податку на прибуток та чистого прибутку підприємства за кілька звітних періодів.

Алгоритм визначення перелічених показників та співвідношень наведено в табл. 8 і 9. Інформація, потрібна для розрахунків, наявна у фінансовій і податковій звітності, а також на рахунках бухгалтерського фінансового обліку підприємства.

Таблиця 8

Аналіз тенденцій щодо сплати податків та обов'язкових платежів підприємством

№ пор.	Показники	Джерело інформації або алгоритм розрахунку	Значення показників				
			2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн	Звіт про фінансові результати					
2	Дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн	Звіт про фінансові результати					

Продовження табл. 8

1	2	3	4	5	6	7	8
3	Загальна сума прибутку підприємства (прибуток від звичайної діяльності до оподаткування), тис. грн	Звіт про фінансові результати					
4	Чистий прибуток, тис. грн	Звіт про фінансові результати					
5	Прибуток від операційної діяльності, тис. грн	Звіт про фінансові результати					
6	Сума податку на прибуток, тис. грн	Звіт про фінансові результати					
7	Загальна сума витрат від операційної діяльності, тис. грн	Звіт про фінансові результати					
8	Сума непрямих податків (ПДВ, акцизний збір, ввізне мито), тис. грн	Звіт про фінансові результати					
9	Сума прямих податків та зборів, крім податку на прибуток, тис. грн	Бух. рахунок 641					
10	Сума обов'язкових платежів, тис. грн	Бух. рахунок 642					
11	Загальна сума прямих податків і обов'язкових платежів, тис. грн	рядок 6 + + рядок 9 + + рядок 10					
12	Загальна сума податкових і обов'язкових платежів загалом по підприємству, тис. грн	рядок 8 + + рядок 11					

Продовження табл. 8

1	2	3	4	5	6	7	8
13	Темп зміни загальної суми прямих податкових і обов'язкових платежів (до попереднього року), %						
14	Частка загальної суми прямих податкових та обов'язкових платежів в обсязі чистого доходу (виручки) від реалізації	рядок 11/ рядок 1					
15	Частка загальної суми прямих податкових та обов'язкових платежів в загальній сумі прибутку (прибутку від звичайної діяльності до оподаткування)	рядок 11/ рядок 3					
15	Частка суми прямих податкових, крім податку на прибуток, та обов'язкових платежів у сумі прибутку від операційної діяльності	(рядок 9 + + рядок 10)/ рядок 5					
16	Частка суми прямих податкових, крім податку на прибуток, та обов'язкових платежів у загальній сумі операційних витрат підприємства	(рядок 9 + + рядок 10)/ рядок 7					
17	Частка податку на прибуток у сумі прибутку від звичайної діяльності до оподаткування	рядок 6/ рядок 3					

1	2	3	4	5	6	7	8
18	Співвідношення суми прямих податкових і обов'язкових платежів та чистого прибутку	рядок 11/ рядок 4					
20	Співвідношення суми прямих податкових і обов'язкових платежів, крім податку на прибуток, та чистого прибутку	рядок 9/ рядок 4					
21	Співвідношення суми податку на прибуток та чистого прибутку	рядок 6/ рядок 4					

До загальної суми прямих податків та обов'язкових платежів юридичних осіб належать податок на прибуток або ж єдиний податок чи фіксований податок для сільськогосподарських виробників, місцеві податки та збори, платежі до Пенсійного фонду України та збори на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття та на випадок тимчасової втрати працездатності, що сплачують за рахунок працедавця, платежі за ресурси та інші податкові платежі й збори.

Прямі податкові, крім податку на прибуток, та обов'язкові платежі визначають на основі виручки від реалізації чи нарахованої суми заробітної плати за період або ж залежно від натурального виміру об'єкта оподаткування. Відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні витрати з прямих податків та обов'язкових платежів (крім внесків до соціальних фондів) відображено у Звіті про фінансові результати в складі інших операційних витрат. Витрати на відрахування до соціальних фондів відображено частково в складі собівартості реалізованої продукції (постійні витрати із заробітної плати), а частково — в адміністративних витратах. Загальну суму обов'язкових платежів до соціальних фондів можна визначити зі Звіту про фінансові результати (розділ II) або з бухгалтерського рахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами".

Таким чином, прямі податки, крім податку на прибуток, та обов'язкові платежі безпосередньо впливають на формування при-

Аналіз структури загальної суми прямих податкових та обов'язкових платежів, сплачених підприємством

№ пор.	Показники	Джерело інформації або алгоритм розрахунку	2003 р.		2004 р.		2005 р.	
			Сума	% до підсумку	Сума	% до підсумку	Сума	% до підсумку
	Загальна сума прямих податків, зборів і обов'язкових платежів, тис. грн	ряд 11, табл. 8		100		100		100
	в тому числі:							
1	Сума податку на прибуток, тис. грн	Звіт про фінансові результати						
2	Сума прямих податків та зборів, крім податку на прибуток, тис. грн	Бух. рахунок 641						
	Серед них:			100		100		100
	Комунальний податок, тис. грн	Бух. рахунок 641						
	Єдиний податок (для МП), тис. грн	Бух. рахунок 6411						

	Плата за землю, тис. грн	Бух. рахунок 641						
	та ін.	Бух. рахунок 641						
3	Сума обов'язкових платежів, тис. грн	Бух. рахунок 642				100	100	100
	Серед них:							
	Внески до Пенсійного фонду за рахунок працедавця, тис. грн	Бух. рахунок 642						
	Внески до Фонду соціального страхування на випадок безробіття за рахунок працедавця, тис. грн	Бух. рахунок 642						
	Внески до Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності за рахунок працедавця, тис. грн.	Бух. рахунок 642						

бутку від операційної діяльності, як основної складової чистого прибутку.

Дослідження динаміки чистого доходу (виручки) від реалізації, операційного прибутку та податкомісткості чистого доходу й операційного прибутку допомагають зробити висновок про тенденцію щодо зміни податкового навантаження на фінансові результати суб'єктів малого підприємництва та аграрного бізнесу.

Для підприємств, які застосовують традиційну схему оподаткування податком на прибуток, такі дослідження дають можливість оцінити лише часткове податкове навантаження на основну діяльність, оскільки не враховано вплив податку на прибуток.

Якщо суб'єкт господарювання має у звітному періоді оподатковуваний прибуток від інвестиційної та /або фінансової діяльності, то повне податкове навантаження на фінансовий результат від операційної діяльності визначають лише шляхом пропорційного розподілу податку на прибуток на частини, що належать до операційної діяльності та іншої звичайної діяльності.

Розподіл податку на прибуток на пропорційні частини чинять шляхом визначення скоригованого валового доходу, валових витрат і амортизаційних відрахувань та оподаткованого прибутку за кожним видом діяльності. Такі розрахунки чинять лише на основі детальних даних бухгалтерських рахунків доходів та рахунків витрат за видами діяльності, а також даних податкового обліку.

Слід зауважити, що визначення фінансових результатів звітного періоду здійснюють на основі принципу відповідності доходів і витрат, а при визначенні оподаткованого прибутку підприємства принцип відповідності не враховують, що і спричинює розбіжності у фінансовому та податковому обліку.

Загальну оцінку впливу прямих податків та обов'язкових платежів завершують дослідженням динаміки рівнів оподаткування прямими податками та загальною сумою прямих податків та обов'язкових платежів.

Після дослідження загальних тенденцій щодо оподаткування прямими податками і обов'язковими платежами доцільно проаналізувати динаміку часткових показників рівнів оподаткування, зокрема рівнів оподаткування окремих господарських операцій або укладених угод, рівнів пільгового оподаткування, рівнів оподаткування окремих видів діяльності.

Рівень оподаткування окремої господарської угоди (операції) визначають як відношення суми прямих податкових та обов'язкових

платежів за угодою (операцією) до суми від виконання прибутку за угоди (операції).

Рівень пільгового оподаткування конкретного суб'єкта господарювання обчислюють як відношення суми податкових і обов'язкових платежів, розрахованих з урахуванням наданих такому господарюючому суб'єкту податкових пільг до суми податкових і обов'язкових платежів, які б суб'єкт сплачував на загальних підставах (без отримання податкових пільг).

Рівень оподаткування окремих видів діяльності визначають як відношення суми податкових і обов'язкових платежів за кожним видом діяльності, що аналізують, до суми прибутку, отриманого від цього виду діяльності.

На відміну від прямих податків і обов'язкових платежів, які є складовими елементами формування фінансових результатів і впливають на них безпосередньо, непрямі податки (ПДВ, акцизні збори, митні податки) впливають на результати господарсько-фінансової діяльності опосередковано, оскільки компенсуються підприємству у складі ціни та доходу (виручки) від реалізації продукції. Реальними платниками або носіями непрямих податків є покупці (споживачі) товарів, робіт послуг, до складу ціни яких можуть входити податок на додану вартість та акцизний збір (для товарів вітчизняного виробництва), а також ввізне мито (для імпортованих товарів). Сплачують названі податки до бюджету суб'єкти господарювання. Терміни сплати встановлено, відповідно до законодавчо-нормативних актів України, за подією, яка відбулася першою: відвантаження товарів або надходження на банківський рахунок платника податків коштів за відвантажені (передані) товари, роботи, послуги. Якщо кошти за відвантажену продукцію надходять від покупців після терміну сплати податків та з тривалим запізненням, платники непрямих податків сплачують їх до бюджету за рахунок грошових коштів, усваючи їх з фінансового обороту. Це негативно впливає на стан розрахунків з постачальниками, на можливості поповнення виробничих ресурсів, на обсяги виробництва та реалізації продукції і, в кінцевому підсумку, на показники фінансових результатів та суму оподаткованого прибутку і податку на прибуток.

Такий порядок нарахування та сплати непрямих податків погіршує не лише фінансові результати діяльності та фінансовий стан господарюючих суб'єктів, а й зменшує надходження сум податку на прибуток до бюджету.

Закуповуючи в процесі господарської діяльності виробничі ресурси, до ціни яких належать і непрямі податки, підприємства вилучають з обороту фінансові ресурси (оборотні кошти) в сумі сплачених непрямих податків на певний період до їх відшкодування у складі доходу (виручки) від реалізації продукції. Такий період іммобілізації оборотних коштів залежить від довготривалості виробничого циклу підприємства і буде різним для підприємств різних видів діяльності.

Якщо суб'єкти господарювання закуповують імпортні виробничі ресурси або товари, то під час їх розмитнення вони сплачують до бюджету суми непрямих податків, які повертають (відшкодовують) лише після надходження на банківські рахунки платників цих податків сум доходу (виручки) від реалізації імпортованих товарів або продукції, виробленої з використанням імпортних ресурсів.

Отже, і негативний вплив непрямих податків на фінансовий стан та фінансові результати буде різним для виробничих, торгово-посередницьких підприємств та підприємств, які надають послуги.

З іншого боку, підвищення ціни продукції внаслідок збільшення непрямих податків призводить до зменшення обсягів реалізації продукції. В результаті цього, за інших рівних умов, зменшується дохід (виручка) від реалізації, валовий прибуток, загальна сума прибутку, оподатковуваний та чистий прибуток підприємства.

Оцінку впливу непрямих податків на господарсько-фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання доцільно здійснювати шляхом аналізу загальних тенденцій співвідношень сум непрямих податків і показників фінансових результатів та конкретних розрахунків зміни валового прибутку (прибутку від реалізації продукції) внаслідок зміни рівнів оподаткування непрямыми податками, а також сум усунених з обігу оборотних коштів у зв'язку з невідповідністю термінів сплати та термінів відшкодування непрямих податків.

Для аналізу загальних тенденцій співвідношень сум непрямих податків і показників фінансових результатів оцінюють:

- абсолютну зміну загальної суми *непрямих податкових платежів* за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду);
- темп зміни загальної суми *непрямих податкових платежів* за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду);

- зміна частки загальної суми *непрямих податкових платежів* в обсязі доходу (виручки) від реалізації, в сумі валового загального та чистого прибутку підприємства (рівня оподаткування непрямими податками) за кілька звітних періодів порівняно з попереднім звітним періодом (визначення тренду).

Оцінювання перелічених співвідношень здійснюють за алгоритмом, аналогічним наведеному в табл. 8. Інформаційна база для розрахунків — Звіт про фінансові результати, податкова звітність та рахунки бухгалтерського фінансового обліку підприємства.

Для дослідження опосередкованого впливу непрямих податків на фінансові результати (через зміну ціни) слід проаналізувати у взаємозв'язку динаміку доходу (виручки) від реалізації продукції, динаміку частки непрямих податків у доході (виручці) від реалізації продукції та динаміки валового прибутку.

Якщо спостерігають зменшення (збільшення) доходу від реалізації продукції у зв'язку зі збільшенням (зменшенням) ціни реалізації через збільшення (зменшення) рівня непрямих податків, доцільно прослідкувати динаміку зміни валового прибутку за рахунок зміни цін на реалізовану продукцію. Тут слід мати на увазі, що зміна обсягу доходу (виручки) від реалізації продукції та валового доходу можлива за рахунок структурних зрушень в асортименті продукції та за рахунок зміни фізичного обсягу.

Зміну валового прибутку за рахунок зміни цін на реалізовану продукцію визначають за формулою:

$$\text{ЗВПзцр} = \text{ОРЗ цр}_1 - \text{ОРЗ цр}_2 \quad (6)$$

де ЗВПзцр — зміна валового прибутку за рахунок зміни цін реалізованої продукції; ОРЗ цр₁ — обсяг реалізації звітного періоду в цінах звітного періоду; ОРЗ цр₂ — обсяг реалізації звітного періоду в цінах попереднього періоду;

Зміну валового прибутку внаслідок зміни ціни реалізації визначають також за кожним або за кількома видами продукції як добуток фізичного обсягу реалізації *i*-го виду продукції у звітному періоді на різницю цін реалізації *i*-го виду продукції у звітному та попередньому звітному періоді (для одного виду продукції) та як суму таких добутоків (для кількох періодів).

Встановлення взаємозв'язків між елементами фінансових результатів та сумами податкових і обов'язкових платежів у ретроспективному періоді дає можливість за допомогою методу екстраполяції

перенести тенденції що склалися в минулому, на взаємозв'язки та формування показників майбутнього періоду, в тому числі й сум податкових та обов'язкових платежів. Для цього потрібно на основі досвіду роботи, тенденцій розвитку кон'юнктури ринку та очікуваних технічних або організаційних змін визначити перспективні кількісні значення тих техніко-економічних показників, які використовують як об'єкт (базу) оподаткування за всіма податками та зборами, що належить до розрахунку.

Під час планування впливу податкових та обов'язкових платежів на фінансові результати суб'єктів господарювання слід також враховувати можливі зміни в податковому законодавстві та діючій нормативній базі, податкову політику підприємства в майбутньому періоді. Важливим моментом у плануванні податкових платежів є процес їх оптимізації, інструментами якого можуть бути мінімізація, перенесення термінів сплати податків, зменшення сум "живих" грошей, що сплачують у бюджет, взаємозаліки.

Перенесення термінів сплати деяких податків на необхідний період можливе в межах діючої законодавчо-нормативної бази без штрафних санкцій. Якщо підприємство використовує позикові кошти, і плата за кредит перевищує суму штрафних санкцій за порушення термінів сплати податків і обов'язкових платежів, то вигідніше затримати сплату податків і зменшити суму кредиту.

Шляхами оптимізації податкових платежів також можуть бути:

- вибір виду підприємницької діяльності та місця реєстрації підприємства, де діють найсприятливіші умови для оподаткування як окремих видів діяльності, так і підприємства загалом;
- вибір найефективнішої щодо оподаткування організаційно-правової форми підприємства під час його заснування;
- застосування в процесі господарської діяльності видів та форм угод з партнерами, які дають можливість зменшити суми податкових та обов'язкових платежів;
- формування асортименту продукції, що випускають, чи послуг, що надають, з урахуванням можливостей максимального використання податкових пільг з оподаткування податком на прибуток, податком на додану вартість, акцизним збором, митними зборами;
- регулярний моніторинг чинного законодавства з оподаткування та його застосування з метою мінімізації податкових платежів.

З метою оптимізації оподаткування підприємства виконують моделювання баз оподаткування податків і зборів, що сплачує підприєм-

ство. Моделювання здійснюють за кожним окремим податком (збором). Під час моделювання слід “програти” всі можливі варіанти зменшення та збільшення баз оподаткування з метою їх зіставлення та визначення основних співвідношень з показниками фінансових результатів.

Аналіз доцільності застосування спрощеної системи оподаткування здійснюють у кількості етапів.

Оскільки суб’єкти малого підприємництва мають змогу застосувати спрощену систему оподаткування (розділ 10), вони повинні визначити, який варіант сплати податків для них є вигідніший.

Для прийняття рішення про доцільність переходу на один з альтернативних способів оподаткування суб’єкта малого підприємництва треба здійснити кілька етапів аналізу та оцінювання.

На *першому етапі* (рис. 10) виконують попередній аналіз переваг і недоліків можливих альтернативних способів оподаткування порівняно зі звичайною системою.

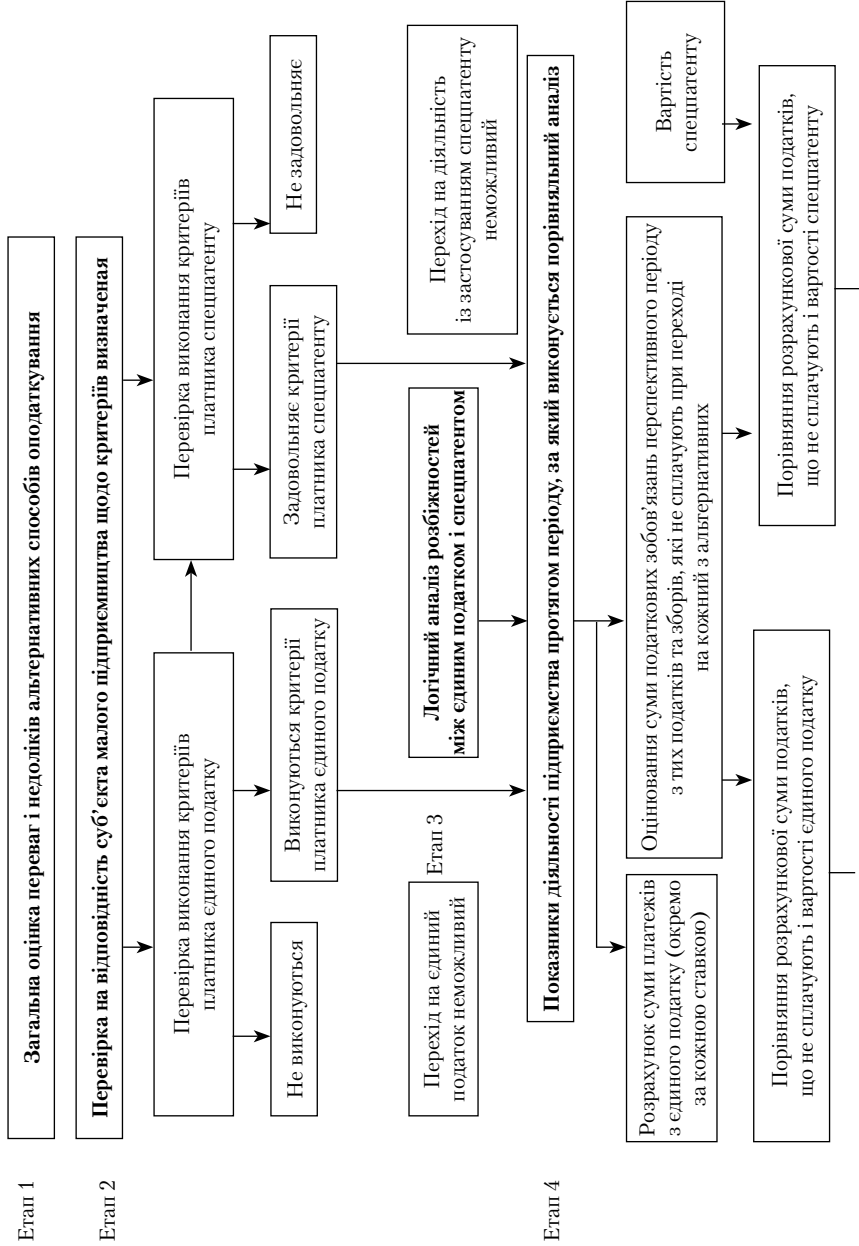
На перший погляд, порівняно зі звичайним порядком оподаткування прибутку з альтернативних способів оподаткування явних недоліків менше, ніж переваг. Однак оцінювання негативних наслідків застосування єдиного податку та спеціального патенту для юридичних осіб є важливим моментом як на попередньому етапі логічного аналізу, так і на етапі прийняття рішення про зміну системи оподаткування.

Переваги та недоліки альтернативних систем оподаткування на фоні традиційної системи наведено в табл. 10.

Негативні ознаки альтернативних систем оподаткування, порівняно з традиційною системою оподаткування прибутку, що наведено в табл. 10, можуть дещо залякати платників податків, які не звикли ризикувати. Проте, якщо на етапі попереднього оцінювання переваг і недоліків, останніх виявилось значно менше, слід продовжувати об’єктивну оцінку можливості переходу на єдиний податок або спецпатент.

На *другому етапі* порівняльного оцінювання доцільності переходу до застосування альтернативних способів оподаткування (рис. 10) виконують перевірку щодо відповідності суб’єкта малого підприємництва тим критеріям, які дають право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності або право на придбання спеціального патенту. Вимоги до платників єдиного податку можуть узагальнюватись у вигляді рис. 11.

Якщо суб’єкт малого бізнесу не відповідає вимогам законодавства щодо переходу на єдиний податок, то перевіряють його відповідність



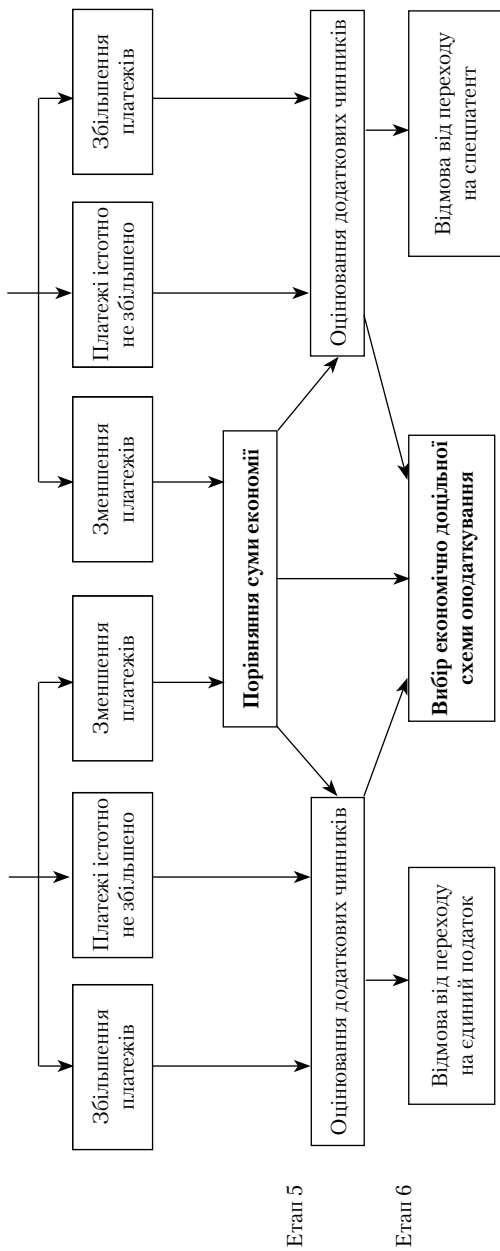


Рис. 10. Схеми порівняльного оцінювання доцільності застосування альтернативних способів оподаткування (для юридичних осіб)

Характеристика переваг альтернативних способів оподаткування

Сфера переваг	Єдиний податок	Спеціальний патент
<i>Нормативна база</i>	При застосуванні кожного з альтернативних систем оподаткування істотно скорочується перелік законодавчих та нормативних актів, що регламентують оподаткування податками та зборами, які замінено або не сплачують, що полегшує працю бухгалтерів та зменшує кількість можливих помилок	Спеціалізований перелік законодавчих актів, які замінено або не сплачують, що полегшує працю бухгалтерів та зменшує кількість можливих помилок
Розрахунки, пов'язані з нарахуванням податкових зобов'язань	Значно спрощено, оскільки замість цілої низки податків, зборів, внесків, платником яких перестав бути суб'єкт малого підприємництва, розраховують єдиний об'єкт оподаткування – виручка від реалізації продукції	У зв'язку з тим, що платник за спеціалізованим переліком законодавчих актів сплачує цілу низку податків та зборів, відсутня потреба нарахування податкових зобов'язань, а податкові зобов'язання за спеціалізованим переліком законодавчих актів не розраховують взагалі, а встановлює його "зверху"
Ведення податкового обліку	Суб'єкти малого підприємництва чинять податковий облік лише за тими податками і зборами, платником яких вони є. Це, зокрема, пов'язано з економією часу на малих підприємствах, які переходять на єдиний податок за ставкою 10 %. Для них не лише спрощено податковий облік з податку на прибуток (хоча валові витрати враховують), а й відмінено досить трудомісткий податковий облік з ПДВ	Податковий облік за податками і зборами, які не сплачуються платником спеціалізованого переліком законодавчих актів з податку на прибуток і ПДВ), Ведення окремого податкового обліку при застосуванні спеціалізованого переліком законодавством не передбачено
Складання податкової звітності	Замість різномірних форм податкової звітності з різних податків, які залишаються єдиним податком один раз на квартал заповнюють одну не складну форму. Результатом цього є, по-перше, зменшення трудомісткості підготовки звітності, а по-друге, хоча й невелика, але економія бланків звітності	Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" від 23.03.96 № 98/96-ВР, зі змінами та доповненнями, будь-яку звітність за спеціалізованим переліком законодавчих актів розраховують окремо від спеціалізованого переліком законодавчих актів, який заповнюють працівники органів податкової служби. З тих податків та зборів, які при роботі за спеціалізованим переліком законодавством не сплачують, звітність також не складають
Подання податкової звітності	Зникає потреба суворого контролю за термінами подання звітності за термінами подання звітності з тих податків і зборів, платником яких перестав бути суб'єкт підприємництва. Зменшення кількості термінів подання звітності зменшує ймовірність пропуску якого-небудь з них. Позитивним боком вважають також істотне скорочення витрат робочого часу бухгалтерів у зв'язку з чергами при поданні декларацій в органи податкової служби та інші контролюючі органи	Зникає потреба суворого контролю за термінами подання звітності з тих податків і зборів, платником яких перестав бути суб'єкт підприємництва. Зменшення кількості термінів подання звітності зменшує ймовірність пропуску якого-небудь з них. Позитивним боком вважають також істотне скорочення витрат робочого часу бухгалтерів у зв'язку з чергами при поданні декларацій в органи податкової служби та інші контролюючі органи

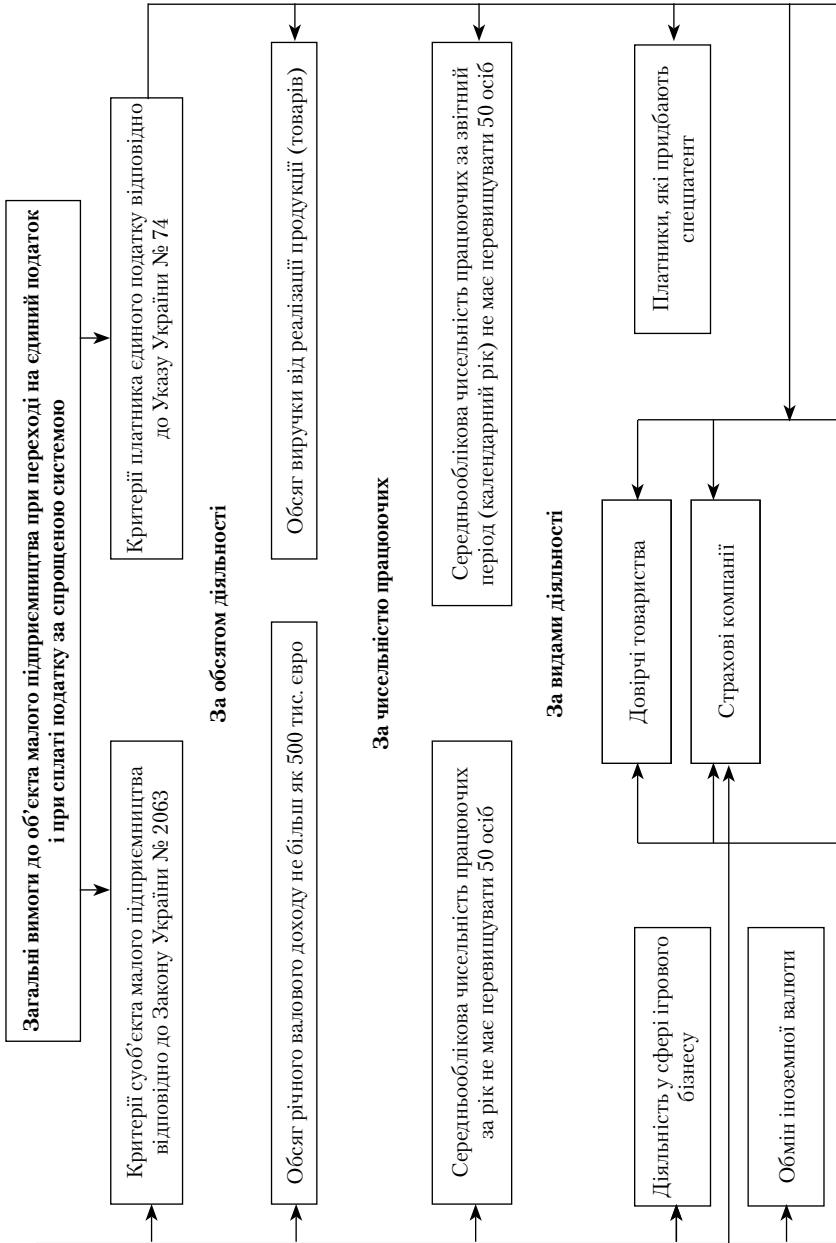
Терміни сплати податків та зборів	Замість різних і розсіяних у часі термінів сплатити податків і зборів, які замінюють єдиним податком або не сплачують при веденні діяльності з придбанням спецпатенту, вводять єдиний термін (щомісяця, не пізніше 20-го числа наступного місяця — для єдиного податку; щомісяця, до 20-го числа попереднього місяця — для спецпатента). Це полегшує роботу бухгалтера щодо контролю за дотриманням термінів, забезпечує можливість маневрування фінансовими ресурсами між черговими платежами. Цю перевагу найбільш відчувають ті суб'єкти малого підприємництва, які не є платниками ПДВ. Хоча і для тих платників єдиного податку, які застосовують ставку 6 %, ефект від переходу на поквартальну сплату ПДВ також є істотним
Платежі в бюджет і державні цільові фонди	Можливість зменшення сум платежів з податків і зборів у результаті переходу на альтернативні способи спрощеної системи оподаткування
Застосування фінансових санкцій і адмінштрафів за порушення у сфері оподаткування	Імовірність застосування штрафних санкцій зменшується у зв'язку: <ul style="list-style-type: none"> • зі скороченням кількості форм податкової звітності підприємства; • з істотною уніфікацією термінів подання звітності і сплати податків і зборів; • зі скороченням кількості перевірок та їх тривалості, оскільки при застосуванні альтернативних способів оподаткування скорочується кількість параметрів, які контролюють органи державної податкової служби та інші відомства
Бухгалтерський облік	Платниками єдиного податку може застосовуватися спрощена форма ведення бухгалтерського обліку (наказ Мініфіна України від 30.09.98 № 196) і спрощений План рахунків (наказ Мініфіна України від 19.04.2001 № 186)
Фінансова звітність	Платники спецпатенту, яких класифікують як суб'єкти малого підприємництва відповідно до закону, можуть вести бухгалтерський облік за спрощеною формою із застосуванням спрощеного плану рахунків (аналогічно платникам єдиного податку). Решта платників спецпатенту застосовують звичайні принципи ведення бухгалтерського обліку. На обидві групи платників поширено дію Порядку ведення бухгалтерського обліку суб'єктами підприємницької діяльності, які придбали спеціальний торговий патент (постанова Кабінету Міністрів України від 18.05.98 № 688), в частині, що не суперечить положенням (стандартам) бухгалтерського обліку
Застосування реєстраторів, розрахункових операцій (РРО)	Порядок складання і подання фінансової звітності не залежить від системи оподаткування, а визначається наявністю у юридичної особи статусу суб'єкта малого підприємництва. Якщо такий платник задовольняє вимоги закону, він звільняється від поквартального складання і подання проміжної фінансової звітності, а за підсумками року подає фінансову звітність у вигляді балансу та звіту про фінансові результати. Причому структура і склад показників у цих формах звітності значно спрощені
Застосування реєстраторів, розрахункових операцій (РРО)	Платники спецпатенту (крім платників, які реалізують підкацізані товари) звільнено від застосування РРО і розрахункових книжок, але для них залишається обов'язковим ведення книг обліку розрахункових операцій і ведення обліку товарних запасів

Основні недоліки альтернативних способів оподаткування

Недолік	Єдиний податок	Спеціальний патент	Можливі наслідки
Невідповідність законодавчих актів з альтернативних способів оподаткування з іншими нормативними актами	Єдиний податок запроваджено Указом Президента України, і в жодному з податкових законів не згадується, в тому числі і в Законі України "Про систему оподаткування" (зі змінами й доповненнями) від 25.06.94 № 1251-ХП	Спеціалент запроваджено Законом і є різновидом плати, за торгові патенти, яка передбачена Законом України "Про систему оподаткування", але, як і єдиний податок, в інших законах не згадано	Неоднозначне трактування контролюючими органами спірних питань оподаткування й державного регулювання підприємницької діяльності
Відсутність "перехідних" положень, що регламентують особливості податкового обліку операцій, які розпочинають при застосуванні одного способу оподаткування, а завершуються — при іншому	Не дивлячись на те, що оподаткування перехідних операцій розглядалось у роз'ясненнях ДПАУ, вони багато в чому непослідовні і суперечать один одному, що утруднює їх практичне застосування	На відміну від ситуацій переходу на єдиний податок і повернення від нього на звичайну систему оподаткування, особливості оподаткування "перехідних" операцій у випадку застосування спеціаленту не були предметом розгляду в жодному із роз'яснень ДПАУ	Підвищений ризик застосування фінансових санкцій під час здійснення операцій, не завершених на момент зміни способу оподаткування
Тимчасовий характер альтернативних способів, незрозумілі перспективи їх застосування	Наказ № 746 діє на період "до законодавчого регулювання цього питання". Тому, по-перше, існує можливість прийняття Верховною Радою України відповідного закону з іншими параметрами єдиного податку, а по-друге, у проекті Податкового кодексу України закладено інші принципи нарахування і сплати єдиного податку	Спеціальний патент було введено тимчасово в порядку експерименту (на термін не менше ніж один рік), до того ж на обмежених територіях. Він може бути відмінений постановою Кабінету Міністрів України. У проекті Податкового кодексу спеціалент не згадано	Відсутність впевненості в незмінності умов оподаткування в перспективі і неможливості довгострокового прогнозування фінансового стану підприємства

Недолік	Єдиний податок	Спеціальний патент	Можливі наслідки
Відсутність зв'язку об'єкта оподаткування з витратами	Обидва способи оподаткування не передбачають податкового обліку витрат при визначенні податкових зобов'язань. Винятком є платники єдиного податку за ставкою 6 %, які все ж змушені вести облік валових витрат з метою підтвердження правомірності податкового кредиту	Платники єдиного податку за ставкою 10 % і суб'єкти підприємництва, які здійснюють діяльність з придбанням спецпатента, не ведуть податковий облік з ПДВ та не мають права випикувати податкові накладні	Неможливість зменшення податкових зобов'язань у зв'язку зі збільшенням витрат, пов'язаних зі здійсненням господарської діяльності
Неможливість оформлення податкових накладних покупцям у випадку відміни реєстрації як платників ПДВ	Платники єдиного податку за ставкою 10 % і суб'єкти підприємництва, які здійснюють діяльність з придбанням спецпатента, не ведуть податковий облік з ПДВ та не мають права випикувати податкові накладні	Платники єдиного податку за ставкою 10 % і суб'єкти підприємництва, які здійснюють діяльність з придбанням спецпатента, не ведуть податковий облік з ПДВ та не мають права випикувати податкові накладні	У випадку продажу товарів (робіт, послуг) кінцевим споживачам або платникам ПДВ значення не має. Якщо ж платник знаходиться на початку ланцюга "виробництво-споживання" і має справу з покупцями-платниками ПДВ, це може призвести до втрати частини покуців (якщо не буде компенсовано відповідним зниженням ціни)
Втрата права та бюджетне відшкодування	Відмова від статусу платника ПДВ для юридичних осіб, які перейшли на спрощену систему оподаткування за ставкою 10 % або на здійснення діяльності за спецпатентом, автоматично означає відмову від права на бюджетне відшкодування. Причому ДПАУ поширює цей підхід і на ті суми бюджетного відшкодування, які ще не повернено підприємству. Платники єдиного податку за ставкою 6 % мають право на бюджетне та експортне відшкодування лише у випадку переходу з квартального на місячний податковий період	Відмова від статусу платника ПДВ для юридичних осіб, які перейшли на спрощену систему оподаткування за ставкою 10 % або на здійснення діяльності за спецпатентом, автоматично означає відмову від права на бюджетне відшкодування. Причому ДПАУ поширює цей підхід і на ті суми бюджетного відшкодування, які ще не повернено підприємству. Платники єдиного податку за ставкою 6 % мають право на бюджетне та експортне відшкодування лише у випадку переходу з квартального на місячний податковий період	Цей недолік знижує зацікавленість альтернативних способів оподаткування для тих платників, які мають права на бюджетне відшкодування, і, особливо, для експортерів. Додаткові втрати на бюджетному і експортному відшкодуванні слід враховувати в розрахунку економічної доцільності відмови від звичайної системи оподаткування

Недолік	Єдиний податок	Спеціальний патент	Можливі наслідки
Обмеження у формі розрахунків	Платники єдиного податку незалежно від вибраної ставки не мають права здійснювати розрахунки за відвантаженою продукцією в будь-якій формі, крім грошової	Не встановлено	Негативно впливає на обсяг податків суб'єкта малого підприємництва, а за умови неможливості повної відмови від бартеру не дає змоги йому застосовувати спрощену систему оподаткування навіть при виконанні інших умов та за наявності економічної доцільності переходу
Додаткові витрати, пов'язані зі зміною способу оподаткування	Перехід на інший спосіб оподаткування потребує додаткових витрат у зв'язку з потребою освоєння бухгалтерами нових (для них) законодавчих і нормативних документів, а також з подоланням консерватизму		Можливі помилки в оподаткуванні в початкові періоди роботи у зв'язку з неможливістю використання досвіду бухгалтерів. Потреба перегляду традиційних підходів до стратегії господарської діяльності взагалі та до оцінки доцільності проведення тих чи інших господарських операцій
Терміни оплати податку	Сплачують за підсумками господарської діяльності минулого місяця після його закінчення	Сплачують авансом до настання відповідного податкового періоду. Коригування за підсумками податкового періоду не застосовують	Специфічний порядок сплати спецпатенту спричинює відволікання оборотних коштів підприємства. Причому ніякого зменшення суми платежів за іншими податками та збитками (як і у випадку роботи за звичайною системою оподаткування) при роботі з придбанням спецпатенту не передбачено



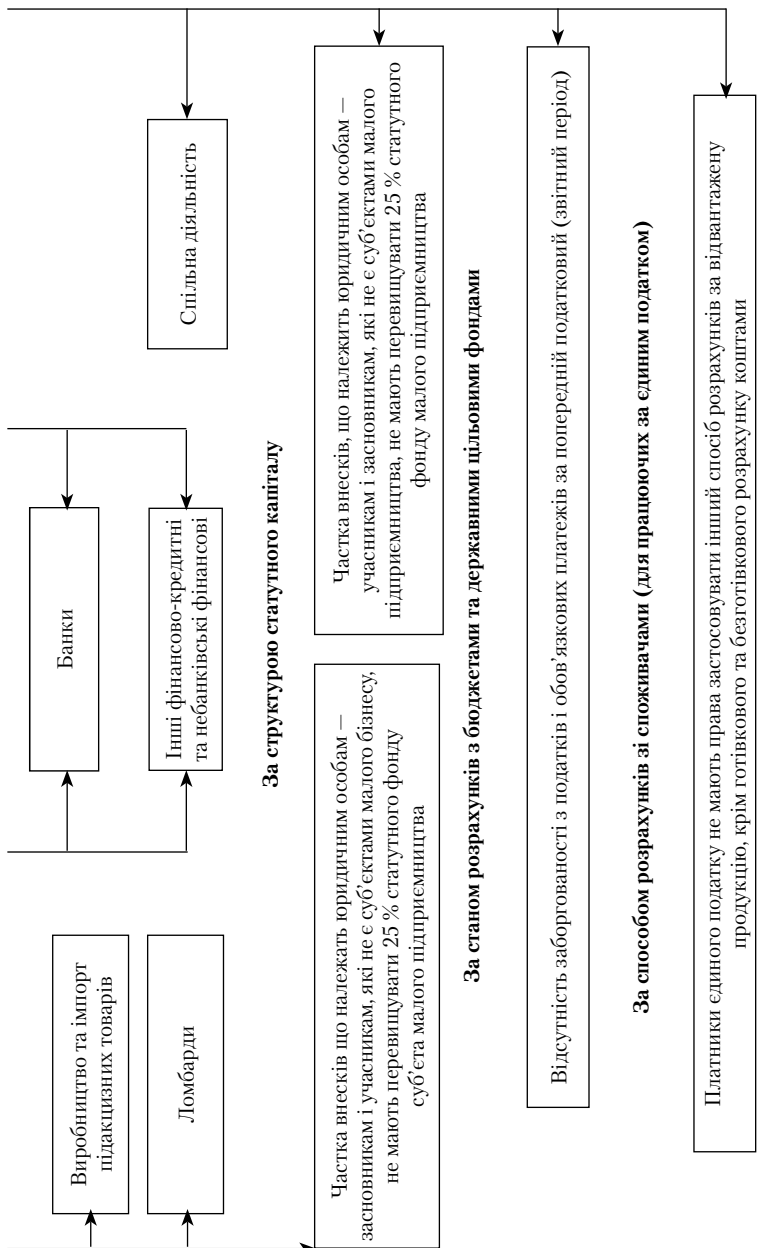


Рис. 11. Критерії переходу суб'єкта малого бізнесу на спрощену систему оподаткування та сплати єдиного податку

вимогам законодавства України щодо патентування. Якщо всі види діяльності підприємства згідно зі Статутом або хоча б деякі з них відповідають вимогам законодавства про патентування, то можливий перехід до *четвертого етапу* методики порівняльного оцінювання доцільності застосування альтернативних способів оподаткування юридичних осіб (рис. 10). У тому випадку, коли вимоги висунуто законодавством і їх не виконують, далі аналізувати й оцінювати не має сенсу. Така юридична особа не має права застосовувати альтернативні способи оподаткування (в крайньому випадку, найближчим часом).

Якщо юридична особа відповідає критеріям малого підприємництва, подальше оцінювання її відповідності до критеріїв законодавства здійснюють як з точки зору платника єдиного, так і з позицій можливості придбання спеціального патенту. У разі, якщо вимоги обох законодавчих актів не виконують, суб'єкт підприємництва не має ніякої іншої ініціативи, крім роботи за звичайної системи оподаткування.

Якщо юридична особа відповідає вимогам законодавства щодо оподаткування єдиним податком і Закону України “Про патентування...” слід перейти до *третього етапу* (рис. 10) і детально проаналізувати відмінність результатів застосування єдиного податку від спеціального патенту стосовно конкретного підприємства.

До основних переваг застосування спеціального патенту, порівняно з єдиним податком, належать:

- вартість спеціального патенту для юридичних осіб не пов'язана з результатами господарської діяльності (виручкою від реалізації), що ґрунтується на середній сумі податків за попередній рік, які замінюються спеціальним патентом.
- фіксована ставка спеціального патенту для всі платників, період дії якого визначено і відповідає одному року, створює гарантовані та відносно постійні (протягом року) податкові умови господарювання. За умови застосування єдиного податку такі гарантії відсутні.
- ставки спеціального патенту враховують “стартові умови” платників (місцезнаходження, асортимент товарів або видів послуг, площа приміщень). Це може зацікавити суб'єктів підприємницької діяльності, які мають гірші умови господарювання.

Основним недоліком у механізмі застосування спеціального патенту порівняно з єдиним податком вважають те, що спеціальний патент може бути менш привабливим для юридичних осіб у тому випадку, коли спрогнозовано погіршення господарської діяльності

підприємства і зниження обсягу виручки від реалізації продукції (товару, робіт, послуг).

На *четвертому етапі* оцінювання порівняльної доцільності застосування альтернативних способів оподаткування на основі очікуваних показників діяльності підприємства в перспективному періоді виконують розрахунки економічної ефективності переходу на єдиний податок і спеціальний патент. Для цього розраховують суму податкових зобов'язань за всіма податками і зборами, які замінюються єдиним або не сплачують при здійсненні діяльності з придбанням спеціального патенту. Далі зіставляють суми податкових платежів за звичайною системою оподаткування із сумою податкових зобов'язань за єдиним податком або спеціальним патентом. При цьому не беруть до уваги ті податки і збори, які сплачують незалежно від факту переходу на спрощену систему, оскільки їх сплата практично не впливає на економічний ефект від переходу.

На *п'ятому етапі* оцінювання порівняльної доцільності застосування альтернативних способів оподаткування оцінюють тенденції розвитку господарської діяльності суб'єкта малого підприємництва з урахуванням впливу додаткових чинників, які впливають на прийняття рішення щодо конкретного підприємства, але при цьому не враховано в порівняльному аналізі ефективності переходу на один із альтернативних способів оподаткування.

Останній, *шостий етап* — прийняття рішення про доцільність переходу на один із альтернативних способів оподаткування.

Контрольні запитання і завдання до розділів 11–15

1. Схарактеризуйте структуру державної податкової служби України і завдання, які вона виконує.
2. Назвіть функції провідної ланки податкової служби — Державної податкової адміністрації України.
3. Назвіть функції первинних ланок податкової служби — державних податкових інспекцій.
4. Схарактеризуйте права органів державної податкової служби України.
5. Які завдання податкової міліції?
6. Що називають податковою роботою. Назвіть її складові.
7. Який закон в основі правової регламентації податкової системи України? Схарактеризуйте його.

8. Як здійснюють централізований облік платників податків органи державної податкової служби України?
9. Порядок узяття на облік юридичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.
10. Порядок зняття з обліку платників податків.
11. Особливості реєстрації платників податку на додану вартість.
12. Для чого в органах державної податкової служби відкривають картки особових рахунків за кожним платником та кожним видом платежу, які мають сплачуватися такими платниками?
13. Назвіть типові види податкових правопорушень.
14. Види відповідальності за порушення податкового законодавства.
15. У яких випадках передбачено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків?

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ І РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Законодавча і нормативна

1. *Конституція* України. — К.: Просвіта, 1996. — 80 с.
2. *Закон* України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90 № 509-ХІІ в ред. Закону від 24.12.93 № 3813-ХІІ із змін. та допов.
3. *Закон* України “Про систему оподаткування” від 25.06.91 № 1251-ХІІ в ред. Закону від 18.02.97 № 77/97-ВР із змін. та допов.
4. *Закон* України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 11.12.91. № 1963-ХІІ в ред. Закону від 18.02.97 № 75/97-ВР із змін. та допов.
5. *Закон* України “Про Єдиний митний тариф” від 05.02.92 № 2097-ХІІ із змін. та допов.
6. *Закон* України “Про плату за землю” від 03.07.92 № 2535-ХІІ в ред. Закону від 19.09.96 № 378/96-ВР із змін. та допов.
7. *Закон* України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 № 334/94-ВР в ред. Закону від 22.05.97 № 283/97-ВР із змін. та допов.
8. *Закон* України “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” від 15.09.95 № 329/95-ВР із змін. та допов.
9. *Закон* України “Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби” від 06.02.96 № 30/96-ВР із змін. та допов.
10. *Закон* України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23.03.96 № 98/96-ВР із змін. та допов.
11. *Закон* України “Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої” від 07.05.96 № 178/96-ВР із змін. та допов.
12. *Закон* України “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби” від 24.05.96 № 216/96-ВР із змін. та допов.
13. *Закон* України “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)” від 11.07.96 № 313/96-ВР із змін. та допов.
14. *Закон* України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97-ВР із змін. та допов.

15. *Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування”* від 26.06.97 № 400/97-ВР із змін. та допов.
16. *Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок”* від 17.12.98 № 320-XIV із змін. та допов.
17. *Закон України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства”* від 09.04.99 № 587-XIV із змін. та допов.
18. *Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності”* від 23.09.99 № 1105- XIV із змін. та допов.
19. *Закон України “Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України”* від 04.11.99 № 1212-XIV в ред. Закону від 12.07.01 № 2659-XIV.
20. *Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття”* від 02.03.00 № 1533-III із змін. та допов.
21. *Закон України “Про радіочастотний ресурс України”* від 01.06.00 № 1770-III із змін. та допов.
22. *Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”* від 21.12.00 № 2181-III із змін. та допов.
23. *Закон України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування”* від 11.01.01 № 2213-III із змін. та допов.
24. *Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням”* від 18.01.01 № 2240-III із змін. та допов.
25. *Закон України “Про Митний тариф України”* від 05.04.01 № 2371-III із змін. та допов.
26. *Закон України “Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб”* від 20.09.01 № 2740-III.
27. *Закон України “Про податок на доходи фізичних осіб”* від 22.05.03 № 889-IV.
28. *Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва”* від 03.07.98 № 727/98 в ред. Указу від 28.06.99 № 746/99.

29. *Послання* Президента України до Верховної Ради України “Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 році”. — К.: Інформ.-видав. центр Держкомстату України, 2003. — 478 с.
30. *Декрет* Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 26.12.1992 № 13–92 із змін. та допов.
31. *Декрет* Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір” від 26.12.92 № 18–92 із змін. та допов.
32. *Декрет* Кабінету Міністрів України “Про державне мито” від 21.01.93р № 7–93 із змін. та допов.
33. *Декрет* Кабінету Міністрів України “Про податок на промисел” від 17.03.93 № 24–93 із змін. та допов.
34. *Декрет* Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” від 20.05.93 № 56–93 із змін. та допов.
35. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин” від 12.09.97 № 1014.
36. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду” від 06.07.98 № 1012.
37. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок коштів державного бюджету, та його справляння” від 29.01.99 № 115.
38. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і справляння цього збору” від 01.03.99 № 303.
39. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження нормативів збору за спеціальне водокористування ” від 18.05.99 № 836.
40. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” від 15.07.05 № 587.
41. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів

- та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту” від 16.08.99 № 1494.
42. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про ставки щомісячних зборів за використання радіочастотного ресурсу України” від 31.01.01 № 77.
 43. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження механізму справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію” від 24.12.03 № 2002.
 44. *Постанова* Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку внесення до спеціального фонду державного бюджету збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ” від 11.06.05 № 442.
 45. *Інструкція* про оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю: затв. наказом ГДПІ України від 21.04.93 № 12 в редакції Наказу ДПА України від 16.07.03 № 352. Інструкція про порядок обчислення та справляння державного мита: затв. наказом ГДПІ від 22.04.93 № 15.
 46. *Інструкція* про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України: затв. наказом ГДПІ від 12.05.94 № 37 в ред. наказу ДПА України від 18.07.05 № 276.
 47. *Інструкція* про порядок обчислення і справляння платежів за користування надрами для видобутку корисних копалин: затв. спільним наказом Мінекобезпеки України, ДПА України, Міністерства праці та соціальної політики України, Держкомгеології України від 30.12.97 № 207/472/51/157.
 48. *Інструкція* про порядок обліку платників податків: затв. наказом ДПА України від 19.02.98 р. № 80 із змін. та допов.
 49. *Інструкція* про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок коштів державного бюджету: затв. спільним наказом Держкомгеології України і ДПА України від 23.06.99 № 105/309.
 50. *Інструкція* про порядок обчислення і сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища і справляння цього збору: затв. спільним наказом Мінекобезпеки України і ДПА України від 19.07.99 № 162/379.

51. *Інструкція* про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання прісних водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту: затв. спільним наказом Міністерства фінансів України, ДПАУ, Мінекономіки, Мінекобезпеки України від 01.10.99 № 231/539/118/219.
52. *Інструкції* про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби: затв. наказом ДПА України від 11.06.03. № 290.
53. *Інструкція* про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби: затв. наказом ДПА України від 17.03.01 № 110.
54. *Про затвердження* форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання: Наказ ДПА України від 30.05.97 № 166 із змін. та допов.
55. *Про затвердження* форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання: затв. наказ ДПА України від 29.03.03 № 143.
56. *Про затвердження* форм Розрахунку суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, Довідки до уточненого Розрахунку та Порядку їх заповнення і подання до органу державної податкової служби: наказ ДПА України від 17.09.01 № 373.
57. *Положення* про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору, затв. Наказом ДПА України від 19.03.01 № 111.
58. *Про затвердження* форм Зведеного розрахунку земельного податку, Довідки до уточненого Розрахунку та Порядку їх подання до органу державної податкової служби: наказ ДПА України від 26.10.01 № 434.
59. *Про затвердження* форми звіту про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку його заповнення і подання, а також форми довідки про суми зазначеного збору: наказ ДПА України від 28.03.02 № 133.

Навчальна

60. *Азаров М. Я., Кольга В. Д., Онищенко В. А.* Все про податки: Довід. — К.: Експерт-Про, 2000. — 492 с.

61. *Білик М. Д., Золотько І. А.* Податкова система України: Метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. — К.: КНЕУ, 2000. — 192 с.
62. *Василик О. Д.* Податкова система України: Навч. посіб. для студ. екон. спец. вищ. закл. освіти / Укр. держ. фін. акад. — К.: ВАТ “Поліграфкнига”, 2004. — 447 с.
63. *Величко О., Дмитренко І.* Іноземний досвід реформування податкової системи // Економіст. — 1998. — № 7–9. — С. 120–123.
64. *Глухов В. В., Дольдэ І. В.* Налоги: теория и практика. — СПб.: Спец. лит., 1996. — 285 с.
65. *Гридчина М. В., Тропина В. Б., Вдовиченко Н. И., Калина А. В.* Налоговая система Украины: Учеб. пособие. — 3-е изд., испр. и доп. — К.: МАУП, 2003. — 144 с.
66. *Джеффри Д. Сакс, Феличе Лорен Б.* Макроэкономика. Глобальный подход. — М.: Дело, 1996. — 224 с.
67. *Дікань Л. В., Воїнова Т. С.* Податкова система: Навч. посіб. — Х.: ХДЕУ, 2002. — 251 с.
68. *Завгородний В. П.* Налоги и налоговый контроль в Украине. — К.: А. С. К., 2003. — 620 с.
69. *Калмыков Ю.* Налоговая система Франции // Экон. газ. — 1989. — № 41.
70. *Карпов В. В.* Устранение двойного налогообложения. — М.: Экон. и финансы, 1997. — 800 с.
71. *Кавторева Я.* Податок з доходів фізичних осіб: від “А” до “Я” / Я. Кавторева, А. Клименко. — Х.: Вид. буд. “Фактор”, 2004. — 218 с.
72. *Концепція* реформування податкової системи України: Проект. Розроблений радниками і науковими консультантами Президента України під керівництвом В. Ланового // Уряд. кур’єр. — 2005. — № 187. — 4 жовт. — С. 11–12.
73. *Кордюкова И. А., Чернобай А. В.* Теоретические и прикладные аспекты развития и управления налогообложением. — Донецк: Донецкая госакад. упр. — 2001. — 124 с.
74. *Крисоватий А. І., Десятнюк О. М.* Податкова система: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. — Т.: Карт-бланш, 2004. — 331 с.
75. *Кудрова Б. В.* Основные черты консервативного поворота в государственном регулировании экономики США // Изв. АН СРСР. Серия экон. — 1998. — № 4.

76. *Куцин М. А. та ін.* Сучасна теорія та практика оподаткування. — Харьков: Прапор, 2001. — 512 с.
77. *Кучерявенко М. В.* Налоговое право. — Х.: Консул, 1997. — 482 с.
78. *Литвиненко Я. В.* Податкова політика: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. — К.: МАУП, 2003. — 223 с.
79. *Мала українсько-російська енциклопедія з податків: Підприємництво. Економіка. Митниця. Податки. Фінанси. Банки. Право / Упоряд. В. Жадько.* — К.: ПП “Павлушка”, 2000. — 736 с.
80. *Мещерякова О.* Налоговые системы развитых стран мира: Справ. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 240 с.
81. *Миллер О.* Теория предложения и налоговая политика США // МЭиМО. — 1989. — № 7.
82. *Миляков Н. В.* Налоги и налогообложение: Курс лекций. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 348 с.
83. *Налоги / В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин и др.* — Днепропетровск: Пороги, 1998. — 612 с.
84. *Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д. Г. Черника.* — М.: Финансы и статистика, 1995. — 400 с.
85. *Никитин С., Глазова Е., Степанова М.* Налоги в странах рыночной экономики и в России // МЭиМО. — 1996. — № 4.
86. *Опарін В. М.* Фінанси (загальна теорія): Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 1999. — 164 с.
87. *Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / За заг. ред. М. Я. Азарова.* — К.: ДІА, 2000. — 320 с.
88. *Податкова система України / За ред. В. М. Федосова.* — К.: Либідь, 1994. — 464 с.
89. *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политики налогов. — М.: ИНФРА-М, 1996. — 192 с.
90. *Рис И.* Роль налогов в условиях современного государственно-монополистического капитализма // Обзор информ. — 1986. — Вып. 2.
91. *Рудяк Ю.* Как облагаются выплаты работникам: налог с доходов физических лиц, взносы на пенсионное и социальное страхование. — 2-е изд., перераб. и доп. — Харьков: Издат. дом “Фактор”, 2004. — 216 с.
92. *Соколовська А. М.* Податкова система України: теорія та практика становлення. — К.: НДФІ, 2001. — 372 с.

93. *Соколовська А. М.* Податкова система держави: теорія та практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.
94. *Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л.* Держава — податки — бізнес. — К.: Либідь, 1992. — 328 с.
95. *Фінансове право: Підручник / За ред. Л. К. Воронової.* — Х.: Консул, 1998. — 496 с.
96. *Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П.* Основы налоговой системы: Учеб. для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2000. — 511 с.
97. *Черник Д. Г.* Налоги в рыночной экономике. — М.: Финансы. ЮНИТИ, 1997. — 384 с.
98. *Шаблиста Л. М.* Податки як засіб структурної перебудови економіки. — К.: Ін-т екон. НАН України, 2000. — 218 с.
99. *Юткіна Т. Ф.* Налоги и налогообложение: Учеб. — М.: ИНФРА-М, 1998. — 495 с.

ПРЕДМЕТНО-ІМЕННИЙ ПОКАЖЧИК

Акцизи

- універсальні 11
- специфічні (індивідуальні) 11, 42

Амортизаційні відрахування 53, 54

Амортизація 36, 53

База оподаткування 39

Буковецький А. 5

Бюджетно-податкова політика 26

Валовий дохід 51, 52, 53

Валові витрати 53

Відрахування на соціальне страхування 84

Декларація податкова 67, 119, 120

Державна податкова адміністрація 98

- інспекція 101

- служба 98, 103

Державне мито 76

Дискреційна фіскальна бюджетно-податкова політика 26

Додана вартість 40

Єдиний збір у пунктах пропуску через державний кордон 80

Єдиний митний тариф 48

Єдиний податок суб'єктів малого підприємництва 95–97

Еванс М. 29

Економіка пропозиції 29, 31

Ефективний попит 28

Загальні податки 15

Збір

- за використання радіочастотного ресурсу 80
- за геологорозвідувальні роботи 74
- за забруднення навколишнього природного середовища 77
- за спеціальне використання водних ресурсів 73
- за спеціальне використання надр 74
- за спеціальне використання природних ресурсів 73
- за проведення гастрольних заходів 83
- у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію 83

- на обов'язкове державне пенсійне страхування 85
- на обов'язкове державне соціальне страхування 85
- на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства 79
- у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ 83
- у Фонд гарантування вкладів фізичних осіб 81
- у Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності 86
- у Фонд соціального страхування на випадок безробіття 86
- у Фонд соціального страхування на випадок нещасного випадку на виробництві 87

Канікули податкові 36

Кейнс Дж. М. 28

Класифікація податків 7

Комунальний податок 88

Крива Лаффера 29, 30

Лібералізація оподаткування 37

Майнові податки 13

Масгрейв Р. 18

Мито 11, 45

- антидемпінгове 45
- ввізне 47, 48
- вивізне 47, 50
- компенсаційне 49
- преференційне 45
- статистичне 45
- спеціальне (протекціоністське) 45
- сезонне 46
- фіскальне 45

Митна вартість 47

Митний кордон 46

Міліція податкова 98

Місцеві податки 14, 88

Недискреційна бюджетно-податкова політика 27

Неоподатковуваний мінімум доходів 36

Непрямі податки 7, 10

Об'єкт оподаткування 15

Оптимізація податкових платежів 134

Органи податкового контролю 116

Особисті податки 14

Перевірки податкові 114, 115
Плата за землю 71
Плата за торговий патент 81
Платник податку 104
Податкова політика 24
Податкове навантаження 33, 35
Податковий агент 66, 117
Податковий клин 35
Податковий кредит 41, 63, 64, 36
Податкові пільги 35, 36
Податок з власників транспортних засобів 75
Податок з реклами 92
Податок на промисел 78
Прибуток оподатковуваний 53
Принципи оподаткування 5, 6
Принципи побудови податкової системи 16, 17
Прогресивна система оподаткування 32
Пропорційна система оподаткування 32
Прямі податки 7, 10

Реальні податки 14
Регресивна система оподаткування 32
Регулююча функція податків 4
Реєстрація платників податків 104
Рівень сплачуваності податків 34
Рікардо Д. 5

Сміт А. 5
Соціальна пільга податкова 64, 65
Спрощена система оподаткування 95, 135
Ставки податків 14
– прогресивні 14
– пропорційні 14
– рівні 14
Структура податків 18, 19
Суб'єкти оподаткування 15
Судовий збір 83

Фіксований сільськогосподарський податок 73
Фіскальна монополія 11
Фіскальна функція податків 4
Форми податкового контролю 112, 113
Функції Державної податкової адміністрації 99

ЗМІСТ

<i>Передмова</i>	3
1. Сутність і види податків	4
2. Податкова система і податкова політика	16
3. Податок на додану вартість	38
4. Акцизний збір.....	42
5. Мито.....	45
6. Податок на прибуток підприємств.....	51
7. Податок з доходів фізичних осіб.....	59
8. Плата за ресурси й інші податкові і неподаткові платежі.....	71
9. Місцеві податки і збори	88
10. Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва	95
11. Державна податкова служба України.....	98
12. Облік платників податків і надходження податків	104
13. Податковий контроль	110
14. Відповідальність за порушення податкового законодавства	118
15. Вплив оподаткування на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.....	122
<i>Список використаної і рекомендованої літератури</i>	148
<i>Предметно-іменний покажчик</i>	156

The proposed edition includes theoretical basics of taxation, principles of taxation, classification of taxes on range of grounds, basis of state tax policy, structure of tax system. The peculiarities of main kinds of tax payments, taxation scheme of legal entities and physical persons in Ukraine, functions and tasks of state of tax administration, liability for tax infringements, organization of tax control, influence of the taxation on the results of financial and economic activity of economic entities. The training manual published on the basis of legislative rules valid on October 01, 2005.

For students of economical specialists, managers of all levels and entrepreneurs.

Навчальне видання

Грідчина Марина Володимирівна
Тропіна Валентина Борисівна
Варениченко Людмила Леонідівна
Шпонька Василь Леонідович
Пруднікова Любов Олександрівна

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Навчальний посібник

Educational edition

Gridchina, Maryna V.
Tropina, Valentyna B.
Varenychenko, Ludmyla L.
Shponka, Vasyl L.
Prudnikova, Lubov O.

TAX SYSTEM

Training manual

Відповідальний редактор *Коліна Т. М.*

Редактор *Денисенко О. М.*

Коректор *І. С. Сандул*

Комп'ютерне верстання *Н. М. Музиченко*

Оформлення обкладинки *С. В. Бичков*

Підп. до друку 08.06.07. Формат 60×84/16. Папір офсетний.
Друк ротатійний, трафаретний. Ум. друк. арк. 9,3. Обл.-вид. арк. 10,3.
Наклад 5000 пр. (І-й завод)

Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП)
03039 Київ-39, вул. Фрометівська, 2, МАУП

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи ДК № 8 від 23.02.2000*