## Тема 2. Загальні вимоги до податкової звітності.

Після вивчення теми студент повинен знати:

* сутність податкової системи в Україні;
* принципи, на яких ґрунтується вітчизняне податкове законодавство;
* сутність та основні елементи податків;
* види податків та зборів установлені податковим законодавством;
* права та обов’язки, покладені на платника податків щодо ведення обліку з метою оподаткування;
* нормативно-правове забезпечення із ведення обліку з метою оподаткування;
* податкові системи зарубіжних країн.

**Ключові слова і поняття:** податкова система, принципи податкового законодавства, податок, збір, функції податків, елементи податків, класифікація податків, облік розрахунків за податками

ПЛАН

* 1. Податкова система України та основні засади податкового законодавства України
  2. Сутність, основні функції та елементи податків
  3. Класифікація податків
  4. Системи оподаткування суб’єктів підприємницької діяльності та їх порівняльна характеристика
  5. Облік і звітність в оподаткуванні в системі бухгалтерського обліку
  6. Загальний порядок сплати податків (зборів, обов’язкових платежів) та подання звітності за ними
  7. Зміст обліку при адмініструванні податків та зборів підприємств України
  8. Розвиток підприємницької діяльності та оподаткування при інтеграції економіки України та ЄС
  9. Податкова система зарубіжних країн

## Податкова система України та основні засади податкового законодавства України

Виходячи із потреб управління національною економікою, законодавець встановив основні положення з витрачання коштів на потреби держави та формування необхідних грошових коштів у вигляді податків, зборів, платежів тощо. **Податкова система** − це сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку (п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України, скорочено - ПКУ). Податкова система включає

підсистему оподаткування юридичних осіб (підприємств, організацій) та підсистема оподаткування фізичних осіб (резидентів і нерезидентів).

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах (ст. 4 ПКУ):

* + 1. загальність оподаткування ‒ кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПКУ, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПКУ;
    2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації ‒ забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
    3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
    4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або [контролюючих органів,](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11933) внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
    5. фіскальна достатність ‒ встановлення [податків](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=10683) та [зборів](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=10684) з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
    6. соціальна справедливість ‒ установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності [платників податків;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11313)
    7. економічність оподаткування ‒ установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх [адміністрування;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=10768)
    8. нейтральність оподаткування ‒ установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;
    9. стабільність ‒ зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також [податкові пільги](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11531) не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
    10. рівномірність та зручність сплати ‒ установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;
    11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів ‒ визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

## Сутність, основні функції та елементи податків

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПКУ (п. 6.1. ст. 6 ПКУ).

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у

тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій (п. 6.2. ст. 6 ПКУ).

Функції податків наведено на рис. 1.1.



Соціальна

Регулююча

**Функції податків**

Стримуючий напрям

Стимулюючий напрям



Фіскальна

Розподільна

Контрольна

**Рис. 1.1. Функції податків**

*Джерело: Складено на основі [7, c. 9]*

Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи (п. 7.1 ст. 7 ПКУ):

1. [платники податку;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11313)
2. [об'єкт оподаткування;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11505)
3. [база оподаткування;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11507)
4. [ставка податку;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11517)
5. [порядок обчислення податку;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11527)
6. [податковий період;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11557)
7. [строк та порядок сплати податку;](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11544)
8. строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти

України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПКУ (ст. 15 ПКУ).

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника [податкового](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11580) [обов'язку](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11580) (п. 22.1 ст. 22 ПКУ).

Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного [об'єкта оподаткування.](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11505)

База оподаткування ‒ це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру [податкового зобов'язання](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11083) (ст. 23 ПКУ).

База оподаткування і порядок її визначення встановлюються ПКУ для кожного податку окремо.

У випадках, передбачених ПКУ, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних [податків.](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=10699)

У випадках, передбачених ПКУ, конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування (п. 25.1 ст. 25 ПКУ).

Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

Податковим періодом визнається встановлений ПКУ період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів (п. 33.1 ст. 33 ПКУ).

Податковий період може складатися з кількох звітних періодів (п. 33.2 ст. 33 ПКУ).

Базовий податковий (звітний) період - період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених цим Кодексом, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку (п. 33.3 ст. 33 ПКУ).

Податковим періодом може бути (п. 34.1 ст. 34 ПКУ):

* 1. календарний рік;
  2. календарне півріччя;
  3. календарні три квартали;
  4. календарний квартал;
  5. календарний місяць;
  6. календарний день.

Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, крім випадків, передбачених ПКУ або законами з питань митної справи.

Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим

законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, крім випадків, передбачених ПКУ або законами з питань митної справи.

Обов’язком платника податку є подання звітності про обчислення і сплату податку. Податкова декларація, розрахунок, звіт (далі - податкова декларація) відповідно до п. 46.1 ст. 46 ПКУ ‒ документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПКУ) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов’язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов’язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною. Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Податкові декларації, крім випадків, передбачених ПКУ, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

* календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків)
* протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
  + календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) ‒ протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
  + календарному року, ‒ протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
  + календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб ‒ до 1 травня року, що настає за звітним, крім випадків, передбачених розділом IV ПКУ;
  + календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб ‒ підприємців ‒ протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

## Класифікація податків

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори (ст. 8 ПКУ). До загальнодержавних податків (п. 9.1 ст. 9 ПКУ) і зборів належать:

1. податок на прибуток підприємств;
2. податок на доходи фізичних осіб;
3. податок на додану вартість;
4. акцизний податок;
5. екологічний податок;
6. рентна плата;
7. мито;
8. військовий збір (тимчасово, до набрання чинності рішення Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України (п. 10 р. ХХ ПКУ).

До місцевих податків належать (ст. 10 ПКУ): а) податок на майно;

б) єдиний податок.

Податок на майно складається з (ст. 265 ПКУ):

1. податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
2. транспортного податку;
3. плати за землю.

До місцевих зборів належать (ст. 10 ПКУ):

а) збір за місця для паркування транспортних засобів; б) туристичний збір.

Класифікація податків наведено на рис. 1.2.



**Класифікація податків**

***За періодичністю стягнення***

***За характером використання***

Податки з юридичних осіб

***За платником***

Регульовані

Закріплені

***За каналом надходження***

Окладні

Розкладні

***За способом стягнення***

***Залежно від територіального рівня***

***За економічним змістом об’єкта оподаткування***

Прямі

***За формою оподаткування***

|  |
| --- |
| Непрямі |

|  |
| --- |
| Податки на доходи |

|  |
| --- |
| Податки на майно |

|  |
| --- |
| Податки на споживання |



Місцеві

Загальнодержавні

|  |
| --- |
| Податки з фізичних осіб |
| Змішані |
| Загального призначення |

|  |
| --- |
| Цільового призначення |
| Разові |
| Систематичні |

**Рис. 1.2. Класифікація податків**

*Джерело: Складено на основі [7, c. 12]*

## Системи оподаткування суб’єктів підприємницької діяльності та їх порівняльна характеристика

Системи оподаткування суб’єктів підприємницької діяльності дають змогу з одного боку наповнити державний бюджет країни, а з іншого дозволяють рівномірно розподілити податкове навантаження відповідно від виду та обсягів діяльності окремого суб’єкта господарювання. Системи оподаткування суб’єктів підприємницької діяльності наведені на рис. 1.3.

**Фізичні особи**

Система оподаткування за єдиним податком

Загальна система оподаткування



**Юридичні особи**

**СУБ’ЄКТИ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Четверта група

Третя група

Друга група

Перша група



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Загальна система оподаткування |  | Спрощена система оподаткування обліку та звітності за єдиним податком |

Єдиний податок в сільськогосподарських підприємствах

**Рис. 1.3. Системи оподаткування суб’єктів підприємницької діяльності**

*Джерело: Складено на основі [7, c. 12]*

Вибір системи оподаткування та форми ведення бізнесу є важливим кроком як під час створення суб’єкта господарювання, так і під час здійснення ним господарської діяльності. Вибір системи оподаткування та форми ведення бізнесу наведено в табл. 1.1.

*Таблиця 1.1*

Вибір системи оподаткування та форми ведення бізнесу

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показник** | **Загальна система** | | **Спрощена система (єдиний податок, ІІІ група)** | |
| **юридична особа** | **фізична особа**  **- підприємець** | **фізична особа - підприємець** | **юридична особа** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Що оподатковуємо | Прибуток (фінрезультат, скоригований на різниці з ПКУ) | Прибуток (доходи за мінусом витрат, які дозволено  ПКУ) | Весь дохід (усі надходження за звітний період) | Весь дохід (усі надходження за звітний період) |
| Ставка податку | Базова ставка податку - 18 % | 18 % - податок на дохід,  1,5 % -  військовий збір,  22 % - ЄСВ (але  не більше за 12285 грн на місяць) | 5 % без ПДВ або  3 % + ПДВ  + 22 % - ЄСВ з  мінзарплати (у 2018 році - 820 грн на місяць) | 5 % без ПДВ або  3 % + ПДВ |
| Коли сплачуємо | раз на рік (для  певних категорій щокварталу) | щокварталу | щокварталу | щокварталу |
| Обмеження діяльності | – | – | обмеження встановлено п. 291.5 ПКУ;  максимальний дохід - 5 млн грн на рік | |
| Податки на зарплату  працівників | 22 % - ЄСВ, від нарахованого доходу, за рахунок підприємства;  18 % + 1,5 % - ПДФО та ВЗ, за рахунок працівника.  Сплачуємо щомісяця | | | |
| Інші податки | акцизний податок - у разі роздрібного продажу підакцизних товарів, 5 % від вартості товару  (сплата інших податків залежить, зокрема, від виду діяльності та права власності на приміщення або на земельну ділянку) | | | |
| ПДВ | – добровільно  – обов'язково - якщо обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 місяців > 1 млн грн | | – добровільно;  – обов'язково, якщо обрано ставку 3 % + ПДВ | |
| Наймані працівники | кількість не обмежено;  виплата з/п, оформлення трудових відносин, обов'язкове ведення кадрового обліку | | | |
| Звітність | * податкова; * зарплатна (ПДФО + ЄСВ); * фінансова; * статистична | * податкова; * зарплатна (ПДФО + ЄСВ) | * податкова; * зарплатна (ПДФО + ЄСВ) | * податкова; * зарплатна (ПДФО + ЄСВ); * фінансова; * статистична |

*Закінчення таблиці 1.1*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| РРО та каса | РРО + касова дисципліна | РРО + книга обліку доходів і витрат | книга обліку доходів (якщо дохід більший за 1 млн і про- даж технічно складних това- рів - обов'яз-  ково РРО) | РРО + касова дисципліна |
| Первинні документи | ведення обов'язкове | | | |
| Форма ведення обліку | ведення повноцінного бухобліку  (- директор самостійно;   * бухгалтер; * аутсорсинг) | ведення книги доходів та витрат.  Витрати на ведення бухобліку не входять до  дозволених ПКУ | ведення книги доходів | ведення спрощеного бухобліку  (- директор самостійно;   * бухгалтер; * аутсорсинг) |
| Алколіцензія | 8000 на рік,  2000 на квартал | | 8000 на рік,  2000 на квартал продавати можна лише пиво й  столові вина | |
| Тютюнова ліцензія | 2000 на рік | | Тютюнові вироби продавати заборонено | |

**Порівняємо дві системи оподаткування** (юридичні особи):

1. спрощену систему зі сплатою єдиного податку за ставкою 5 %;
2. загальну систему без сплати ПДВ.

*Умовний приклад.* Ціна продукції ‒ 10000,00 грн, при цьому прибуток становитиме:

I варіант: 27 % від ціни продукції (2700,00 грн);

II варіант: 27,78 % від ціни продукції (2778,00 грн); III варіант: 29 % від ціни продукції (2900,00 грн). Наведемо розрахунки в табл. 1.2.

*Таблиця 1.2*

Порівняння загальної та спрощеної системи оподаткування юридичної особи

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Варіант** | **Єдиний податок за ставкою 5 %, грн.** | **Податок на прибуток без сплати ПДВ, грн.** |
| 1 | I варіант | 10000,00 х 0,05 = 500,00 | 2700,00 х 0,18 = 486,00 грн. |
| 2 | IІ варіант | 10000,00 х 0,05 = 500,00 | 2778,00 х 0,18 = 500,00 грн. |
| 3 | IІІ варіант | 10000,00 х 0,05 = 500,00 | 2900,00 х 0,18 = 522,00 грн. |

Як бачимо, загальна система оподаткування буде вигіднішою в тому випадку, коли прибуток становитиме менше за 27,78 % від ціни продукції.

## Облік і звітність в оподаткуванні в системі бухгалтерського обліку

Встановлення головних компонентів податків (формування об’єктів та бази оподаткування, сплата податку, подання звітності про обчислення і сплату податку), відображення зобовязань підприємства за податками, відображення штрафних (фінансових) санкцій тощо ґрунтується на веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності на підприємстві. Всі податкові декларації, розрахунки, звіти крім керівника підписує головний бухгалтер, який несе відповідальність за достовірність інформації як у фінансової, так й у податкової звітності.

**Під обліком у системі оподаткування** слід розуміти підсистему бухгалтерського обліку, яка забезпечує відповідно до чинного податкового законодавства документування, групування облікової інформації для визначення за встановленими правилами об’єктів і бази оподаткування податків і зборів, їх алгоритмів нарахування, розрахунків і сплати до бюджетів на підприємстві та складання податкової звітності.

**Податкові розрахунки і податкова звітність** є важливою складовою документообігу підприємства і важливим елементом графіка документообігу.

Структура нормативно-правового регулювання обліку і звітності в оподаткуванні підприємств в Україні наведено на рис. 1.4.

|  |  |
| --- | --- |
| **Перший рівень** | **Закони України з питань оподаткування і господарської діяльності (ПКУ та інші кодекси України)** |
| **Другий рівень** | **Укази Президента України, Постанови КМУ, які регулюють податкові відносини в Україні** |
| **Третій рівень** | **Накази МФУ, ДФС, ДКСУ** |
| **Четвертий рівень** | **Податкові роз’яснення, інструкції, методичні рекомендації з організації й методики ведення обліку і звітності в оподаткуванні** |
| **П’ятий рівень** | **Накази (розпорядження) підприємства (організації), в тому числі про облікову і податкову політику підприємства, положення про порядок організації ведення обліку й**  **складання податкової звітності, тощо** |

**Рис. 1.4. Структура нормативно-правового регулювання обліку і звітності в оподаткуванні підприємств в Україні**

*Джерело: Складено на основі [7, c. 13]*

## Загальний порядок сплати податків (зборів, обов’язкових платежів) та подання звітності за ними

Обов'язковими елементами щодо кожного податку є подання податкової декларації а також [строк та порядок сплати податку](https://ips.ligazakon.net/document/view/t10_2755?an=11544) (п. 7.1 ст. 7 ПКУ).

Податкові декларації, крім випадків, передбачених цим Кодексом, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює (п. 49.18 ст. 49 ПКУ):

1. календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) ‒ протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
2. календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) ‒ протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
3. календарному року, крім випадків, передбачених підпунктами 49.18.4 та

49.18.5 цього пункту ‒ протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

1. календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - до 1 травня року, що настає за звітним, крім випадків, передбачених розділом IV ПКУ;
2. календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - підприємців ‒ протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
3. календарному року для платників податку на прибуток для податкової декларації, яка розраховується наростаючим підсумком за рік, ‒ протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, ***протягом 10 календарних днів***, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених ПКУ (п. 57.1 ст. 57 ПКУ).

## Зміст обліку при адмініструванні податків та зборів підприємств України

Облік та оподаткування у забезпечені діяльності підприємств, як важлива складова адміністрування – це інформаційна система, яка за допомогою сукупності процесів фіксації та методів обробки фактів господарської діяльності, створення масиву даних про господарську діяльність підприємства та його зовнішнього середовища, а також використання методів узагальнення даних обліку у внутрішній та зовнішній (в т.ч. податкової) звітності, дозволяє приймати релевантні управлінські рішення в умовах невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовища. Об'єктами оподаткування визнані майно, товари, дохід (прибуток) або

його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), додана вартість, операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство країни пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Директивою 2013/34/ЄС, зокрема ст. 3 встановлюється, що законодавством ЄС про фінансову звітність має бути досягнутий відповідний баланс між інтересами користувачів фінансової звітності та намаганням підприємств уникнути надмірного навантаження. У табл. 1.3 наведено запропоновані заходи із адміністрування податків та зборів, облікові операції підприємств України за рекомендованою класифікацією підприємств у Директиві 2013/34/ЄС**.**

*Таблиця 1.3*

Зміст обліку при адмініструванні податків та зборів підприємств України в залежності від категорії компанії за Директивою 2013/34

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Елементи адміністрування податків та зборів** | **Крупні підприєм- ства** | **Середні підприєм- ства** | **Малі підприєм- ства** | **Мікро- підприєм- ства** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Чисельність працюючих, осіб | >250 | < 250 | До 50 | До 10 |
| Відображення у фінансової звітності податку | так | так | так | так |
| Встановлення та дотримання регламентів щодо оподаткування | так | так | так | так |
| Користування податковими пільгами | так | так | так | так |
| Облікові політики підприємства, вибір вигідних для підприємства варіантів обліку та оподаткування | так | так | так | так |
| Облік розрахунків за податками, графік документообороту, внутрішня звітність, податковий календар | так | так | так | так |
| Спеціальні податкові режими, спрощена система оподаткування, обліку та звітності | ні | ні | так | так |
| Податковий менеджмент та бюджетування, внутрішній контроль за податками | Економічно доцільно | Економічно доцільно | Доцільно при знач- ному рівні податко- вого наван-  таження | Економічно недоцільно |
| Утворення на підприємстві центру фінансової відповідальності | Економічно доцільно | Економічно доцільно | Доцільно при знач- ному рівні податко- вого наван-  таження | Економічно недоцільно |

*Закінчення таблиці 1.3*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Залучення внутрішнього аудитора | так | так | Доцільно при знач- ному рівні податко- вого наван-  таження | Економічно недоцільно |
| Залучення зовнішнього аудиту | так, обов’язково | так, обов’язково | не обов’язково | не обов’язково |

*Джерело: власна розробка автора за Директивою* 2013/34/ЄС [1]

За Директивою 2013/34/ЄС з обліку всі податки відображаються у бухгалтерському обліку та обов’язково відображаються у фінансової звітності навіть при підготовці звітності за скороченим форматом звітності. Складні види адміністрування, які вимагають значних зусиль від керівництва (податковий менеджмент та бюджетування, утворення на підприємстві центру фінансової відповідальності тощо) доречні на середніх та крупних підприємствах. Всі підприємства самостійно розробляють та впроваджують наказ про облікову політику, положення про організацію та ведення обліку, в т.ч. розрахунків за податками, методику складання податкової звітності, методику складання внутрішньої звітності за податками, розрахунками з формування бази оподаткування, розрахунками з фіскальними органами, виправлення помилок у обліку та звітності тощо.

У загальному вигляді послідовність реалізації мети адміністрування податків на підприємство можна викласти наступним чином: дотримання підприємством обраної податкової стратегії та тактики та підвищення якості адміністрування  безумовне слідування підприємством нормам податкового законодавства  встановлення та дотримання моделі бухгалтерського обліку та контролю при адмініструванні податків та зборів  використання ринкових переваг підприємства через максимізацію податкових вигід та мінімізацію податкових витрат, уникнення штрафів, пені.

## Розвиток підприємницької діяльності та оподаткування при інтеграції економіки України та ЄС

Угода про Асоціацію між ЄС та Україною містить положення про глибоку та всеосяжну зону вільної торгівлі (ГВЗВТ). ГВЗВТ забезпечить Україні умови для модернізації її торговельних відносин та для економічного розвитку шляхом відкриття ринків та поступової ліквідації митних тарифів та квот, та всеохоплюючого процесу гармонізації законів, норм та правил у різних сферах, пов’язаних із торгівлею.

Розділ ІV Угоди про асоціацію щодо ГВЗВТ присвячено торгівлі та суміжним питанням. Передбачено, що глибока та всеохоплююча зона вільної торгівлі стане

інструментом економічної інтеграції. Станом на 2014 рік ЄС є важливим торговим партнером України, на якого припадає 35 % її зовнішньої торгівлі (більше, ніж на Росію). Тісніша економічна інтеграція у рамках ГВЗВТ буде потужним стимулом для економічного зростання країни. Як основний елемент Угоди про асоціацію, ГВЗВТ створюватиме можливості для бізнесу в ЄС і в Україні та сприятиме реальній економічній модернізації та інтеграції з ЄС. Цей процес має сприяти підвищенню стандартів продукції, кращому обслуговуванню громадян і, найголовніше, готовності ефективно конкурувати на міжнародних ринках.

У поєднанні з широким процесом наближення законодавства до стандартів ЄС ГВЗВТ забезпечить подальшу економічну інтеграцію у внутрішній ринок Європейського Союзу. Це означає ліквідацію майже всіх тарифів і бар’єрів у сфері торгівлі товарами, надання послуг і здійснення інвестицій (особливо в енергетичній галузі). Коли Україна прийме відповідні правила ЄС, останній надасть доступ до ринків, наприклад, у таких галузях як державні закупівлі чи важка промисловість.

ГВЗВТ забезпечить сприятливий клімат для економічних відносин між Україною та ЄС. Будуть створені нові торгові та інвестиційні можливості, стимулюватиметься конкуренція. Усе це є життєво важливим для реструктуризації та модернізації національної економіки. Що стосується наслідків скасування митних зборів після підписання ГВЗВТ, то, як показує досвід, ця короткострокова втрата повністю окупиться збільшенням доходів, які держава матиме від непрямих податків, які сплачуватимуть компанії, що використовуватимуть нові можливості ринку, а також загальним поліпшенням економічної ситуації. На додаток до коштів міжнародних фінансових організацій ЄС надавав або надаватиме підтримку бюджетних витрат на правові та інституційні реформи у пов’язаних з торгівлею сферах. ГВЗВТ забезпечить зниження тарифів, завдяки чому суб’єкти підприємницької діяльності з обох сторін зможуть економити приблизно 750 млн. євро на рік (за умови скасування більшості мит).

Розділ V Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС «Економічне та галузеве співробітництво» містить 28 глав, що стосуються, зокрема, управління державними фінансами, оподаткування, бухгалтерського обліку й аудиту, участі у проектах і програмах європейських агенцій на основі поступового наближення законодавства України до правил ЄС, а також, де доцільно, до міжнародних норм і стандартів.

В країнах ЄС запроваджено потужну інформаційну систему, яка б унеможливила неправильне тлумачення норм податкового законодавства, спростила механізми доступу працівникам податкових органів до масиву необхідної службової інформації.

Загальний рівень оподаткування у країнах – членах Європейського Союзу суттєво коливається, а саме: від 28 % у «старих» (ЄС-15) до 51 % у «нових» членах (ЄС-13). «Нові» члени Європейського союзу мають суттєвий внесок податків на споживання в загальних надходженнях (у середньому на 10 % більше, ніж в ЄС-15). Теорія та практика оподаткування свідчить, що при економічному зростанні прямі податки набувають домінуючого фіскального впливу, а при економічному спаді, навпаки, зростає роль непрямих податків. Вищезазначені тенденції досить яскраво

проявляються у «старих» країнах – членах ЄС, в яких спостерігається економічне зростання та високий рівень життя населення.

Незмінність податкового правового поля є реальним втіленням одного з важливих принципів оподаткування – стабільності. Адже при тривалому використанні одних і тих же нормативно-правових актів забезпечується високий рівень їх розуміння, вивчення та засвоєння платниками податків.

Зазначається відсутність жорсткого імперативного втручання ЄС в національну практику оподаткування, якщо це не шкодить спільним економічним інтересам Європейського Союзу. Цей підхід відповідає сталій практиці світових систем оподаткування прибутку (доходів) громадян і підприємств, які здійснюються за внутрішніми правилами певної країни, тобто меншою мірою підлягають міждержавній уніфікації. Україна зобов’язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС.

## Податкова система зарубіжних країн

**Болгарія.** Податкова політика Болгарії будується відповідно до міжнародних норм і правил, що регламентують взаємини болгарських підприємств, фірм різної форми власності з державою. Вона спрямована на стимулювання ефективного і стійкого зростання національної економіки. Акцент також робиться на припинення протиправних дій з боку виробничих та комерційних структур у сфері оподаткування, а також повернення до Болгарії грошових коштів, отриманих від незаконних торгових операцій.

Податкова система Болгарії має дворівневу будову і формується з республіканських і місцевих податків. Республіканські податки поділяються на прямі (корпоративний податок і податок на доходи фізичних осіб) і непрямі (акцизи і податок на додану вартість). До прерогативи місцевого самоврядування належить стягування податків на нерухомість, спадок, дарування та ін.

Основними актами в зазначеній галузі є: Податково-страховий процесуальний кодекс, закон про національне агентство з доходів; закон про податок на додану вартість; закон про акцизи і податкові склади; закон про корпоративний податок (податок на прибуток); закон про оподаткування доходів фізичних осіб; закон про місцеві податки і збори.

Після приєднання Болгарії до ЄС (2007 р.) реформуванню податкової системи країни приділяється особлива увага. Податкова система розглядається не лише як основний фіскальний інструмент, але і як важлива складова стимулювання інвестиційної активності в країні.

Податкові збори з громадян різних країн, які заробляють 100-300 тис. дол. на рік, зросли в поточному році на 0,3%, а торік вони знизилися на 0,3%. До такого висновку дійшла консалтингова компанія KPMG, що вивчила податковий тягар в 81 країні світу.

Болгарія в 2008 р. ввела єдиний прибутковий податок для всіх громадян, що дорівнює 10% і є одним з найнижчих в світі. Окрім країн Східної Європи, низькі

податки зберігаються в Гонконгу, Саудівській Аравії і Кувейті, а також в таких податкових гаванях, як Багамські острови і Бермуди.

Тенденція до підвищення податків збережеться в тих країнах, яким необхідно впоратися з бюджетним дефіцитом. Країни з сильною фінансовою ситуацією намагатимуться протистояти цій тенденції з метою підтримки або посилення конкурентоспроможності економіки. Так, наприклад, роблять Гонконг і Сингапур, які прагнуть змагатися з Лондоном у сфері фінансових послуг.

**Ізраїль.** Податкова система Ізраїлю подібна до податкової системи Великобританії.

Основними законодавчими документами щодо оподаткування є закони «Про державне господарство» та «Про податок на майно», а також указ «Про прибутковий податок», затверджені парламентом (кнесетом) держави.

Контроль за нарахуванням та сплатою податків здійснюється міністерством фінансів, у складі якого є управління державними доходами. У свою чергу, до його складу входять два великих підрозділи, які і здійснюють стягнення податків: управління прибутковими податками та нерухомого майна (**прямі податки**) і управління мита та податку на додану вартість, тобто управління **непрямих податків**.

При міністерстві фінансів також діє великий розрахунковий центр з обробки даних щодо податків. Управління державними доходами встановлює та визначає систему роботи, розробляє інструкції та вказівки щодо розрахунків для будь-яких підприємств, які знаходяться на території держави.

До складу Державного податкового управління входять такі відділи:

* загального оподаткування;
* оподаткування нерухомості;
* професійне відділення;
* юридична служба;
* відділ внутрішнього контролю;
* слідчий підрозділ;
* інкасаційна служба;
* служба інформації;
* відділення з бухгалтерського обліку та збору інформації;
* адміністративна та організаційна служби;
* бухгалтерія.

На території Ізраїлю діють **28** підрозділів з прибуткових податків та **10** підрозділів з податків на нерухомість. Усі податки та обов'язкові платежі, які сплачують в Ізраїлі, можна об'єднати в чотири групи.

1. **Прямі податки**. Це, здебільшого, податки на нерухомість. До них належать податок на прибуток, на прибуток від продажу майна, податок з власників земельних ділянок, які не обробляються, податок з купівлі земельних ділянок.
2. **Непрямі податки**. До цієї групи зараховуються податок на додану вартість, мито на імпорт, податок з купівлі.
3. **Фонд національного страхування**. Він формується з відрахувань роботодавця із заробітної плати найманих працівників та частини доходу приватних підприємців.
4. **Муніципальні податки** — плата за воду, за збирання сміття та інші комунальні послуги.

Крім того, в Ізраїлі існують збори та різні види платежів, наприклад, за користування радіо та телебаченням тощо.

Якщо створюється товариство, то при реєстрації повинні бути присутні усі компаньйони з посвідченнями особи та угода, яку підписують усі компаньйони і за якою відповідальним платником податку є одна особа.

Якщо реєструється товариство з обмеженою відповідальністю, то додатково надається довідка про реєстрацію, статут, меморандум компанії, який затверджується реєстратором товариства, угода про оренду місця здійснення господарської діяльності зі сплатою гербового збору. Крім того, необхідно заповнити бланк **821** для здійснення класифікації компанії.

Усі компанії класифікуються за такими ознаками:

* комерційні та некомерційні;
* за видами діяльності, яка планується та визначається у статуті;
* мета діяльності. За цією ознакою основним є розподіл прибутку, який планує одержати компанія від своєї діяльності, а також наслідки банкрутства;
* напрямки надання послуг, тобто визначення, яка це компанія — головна чи філія;
* джерела одержання субсидій (це також є ознакою розподілу на комерційні та некомерційні компанії);
* термін обороту засобів. Якщо термін обороту засобів понад 12 років, то така компанія визначається як некомерційна;
* конкурентні умови. Якщо діють кілька компаній, що надають аналогічні послуги або товари, які виробляються, то ставка податку не може бути умовою конкурентоспроможності. Загалом на реєстрацію компанії витрачається близько **10 хвилин**.

Після реєстрації платник податку одержує спочатку тимчасову, а потім постійну довідку про реєстрацію. Розмір авансової сплати визначається на основі розміру податку за попередній рік. Якщо підприємство новостворене ‒ то виходячи з розміру середньомісячного прибутку в аналогічній сфері діяльності. Іноді таке підприємство у перший період звільняється від сплати податку, але ця пільга може надаватися тільки після подання заяви із зазначенням причини такого звільнення.

Новостворене підприємство обов'язково реєструється в податковому управлінні за місцезнаходженням. Сплата податку проводиться до 15 числа кожного місяця через комерційні або поштові банки (причому останній надає цю послугу безкоштовно). У кінці фінансового року підприємство складає фінансовий звіт, який обов'язково повинен пройти аудиторську перевірку. За недотримання терміну здачі фінансового звіту з підприємства стягується штраф або накладається пеня.

**Італія.** Серед прямих податків основним є прибутковий податок з громадян, який стягується за шедулярною формою, тобто обкладається кожна частина доходу

окремо в залежності від джерела доходу. (Шедулярній формі обкладання прибутковим податком протистоїть глобальна – з розрахунку сукупного доходу, що в сучасних умовах має більш ширше розповсюдження).

Прибутковий податок з фізичних осіб резиденти сплачують із усіх видів доходів, одержаних в Італії і за кордоном, нерезиденти – лише з доходів, одержаних в Італії. Залежно від свого походження джерела доходів поділені на п’ять категорій, кожній з яких властиві свої особливості оподаткування: нерухоме майно (земля і будівлі); капітал; підприємництво; трудові доходи від роботи за наймом і в порядку самозайнятості осіб вільних професій; інші джерела. Під одною назвою по суті справляються п’ять різних податків.

Податок на нерухоме майно справляється на основі кадастрових оцінок, котрі переглядаються кожні 10 років. Норми оподаткування диференційовані залежно від характеру експлуатації майна. Так, здані в оренду, належні державі, зайняті під будівництво землі не оподатковуються. Якщо земельна ділянка або будівля не використовуються за призначенням, кадастрова оцінка збільшується за встановленою системою коефіцієнтів (максимально до 300%).

Прибутковий податок на капітал справляється в момент і по місцю одержання доходу. Він поширюється на депозитні рахунки в банках, проценти по позиках, доходи від цінних паперів, лотерейні виграші. Проценти по банківських рахунках оподатковуються за ставкою 25%; по облігаціях, бонах і кредитних сертифікатах – 12,5%; по іноземних позиках – 30%.

Податок на трудові доходи осіб працюючих за наймом поширюється на заробітну плату, компенсації, винагороди, доплати та ін.; осіб вільних професій – на гонорари, доходи від оплати послуг, виручку від продажу витворів мистецтва і т. ін. У силу різноманітності, нерегулярності, кон’юнктурності таких доходів адміністрування оподаткування трудових доходів осіб вільних професій досить складне.

Соціальною базою податку на підприємців є представники дрібної буржуазії, що ведуть приватну комерційну діяльність або сімейний бізнес. Тому об’єктом даного податку може бути як доход, так і прибуток. До п’ятого виду прибуткового податку з фізичних осіб – податку на інші джерела доходів – відноситься оподаткування доходів від спекулятивної перепродажі землі та іншого нерухомого майна; разових продаж витворів мистецтва; від власності, яка знаходиться за кордоном; від винагород за випадкові чи тимчасові послуги. При визначенні величини оподатковуваного доходу загальний доход (прибуток) зменшується на суми витрат на орендну плату; сплату процентів за іпотечний кредит; видатків на лікування й освіту; пожертвування на користь церкви, благодійних організацій, наукових і культурних установ та деякі інші затрати.

По відношенню до всіх категорій платників прибуткового податку (за винятком власників капіталу) діють єдині норми оподаткування.

Платниками прибуткового податку з юридичних осіб, що справляється за ставкою 36%, є промислові підприємства, комерційні організації, фінансово- кредитні установи, в тому числі їх філіали за кордоном. Об’єкт оподаткування – чистий дохід у формі нерозподіленого прибутку. Останній визначається в такому

порядку: валовий дохід мінус затрати виробництва та видатки на комерційну діяльність (заробітна плата, експлуатаційні затрати, амортизаційні відрахування та ін.). До складу валового доходу входять: виручка від основної діяльності та реалізації цінностей (землі, будівель, споруд, зайвого обладнання і т. п.). Не підлягають оподаткуванню резервні фонди.

**Казахстан.** Реформування податкової системи у Республіці Казахстан пройшло п’ять етапів:

Перший етап податкової реформи (1991 – 1994 рр.). У республіці функціонувало понад 40 видів податків: загальнодержавні податки; загальнообов’язкові місцеві податки; місцеві податки.

Другий етап податкової реформи (1995 – 1998 рр.). У цей період кількість податків скоротилася до одинадцяти. Вони були розділені на загальнодержавні й місцеві податки. З 1996 року внесено більше 30-ти змін і доповнень до Закону „Про податки й інші обов’язкові платежі в бюджет”, кількість податків і зборів збільшилася до вісімнадцяти.

Третій етап податкової реформи (1999 – 2001 рр.). Основним завданням третього етапу стало посилення правових аспектів взаємин між державними органами, що мають відношення до бюджету, фіскальних органів й платників податків.

Четвертий етап реформування податкової системи (2002-2008 рр.) розпочався із запровадженням у дію з 1 січня 2002 року Кодексу Республіки Казахстан „Про податки й інші обов’язкові платежі в бюджет” (Податковий кодекс), що був прийнятий у червні 2001 року № 209-11.

При розробці Податкового кодексу були враховані об’єктивні чинники, що впливають на ефективність функціонування системи оподаткування, орієнтованої на реалізацію короткострокових цілей.

1. ий етап реформування податкової системи пов’язаний з удосконаленням Податкового кодексу.

З 1 січня 2009 року вступив в дію новий Податковий кодекс, який передбачав:

* реалізацію принципу Закону прямої дії;
* зниження загального навантаження на несировинні сектори економіки;
* створення сприятливих умов для модернізації і диверсифікації економіки;
* поліпшення умов для ведення бізнесу за рахунок вдосконалення податкового адміністрування і спрощення податкових процедур.

Основними найбільш важливими і концептуальними моментами Податкового кодексу стали такі норми:

* поетапне зниження ставки корпоративного прибуткового податку, а саме: до

20 % – у 2009 році, до 17,5 % – у 2010 році і до 15 % – у 2011 році;

* інвестиційні податкові преференції надаються лише з корпоративного прибуткового податку;
* одночасно подовжується термін перенесення збитків з 3 до 10 років, що повною мірою дозволило скористатися перевагами швидкого списання інвестицій.

На сьогодні відповідно до нового Податкового кодексу в Республіці Казахстан діють 13 видів податків, 5 зборів, 10 плат.

**Норвегія.** У Норвегії є три головні категорії податків. Перша категорія – це так званий соціальний внесок, який вираховується з річної зарплати (до 267 тис. крон (42 тис. доларів)). Усе, що отримано понад це, оподатковується прогресивним податком. При високій зарплаті цей податок сягає максимально 49,8% зарплати (до 1992 р. максимальний розмір його був 80%).

Друга категорія – податок на загальний дохід. Загальний дохід становить суму всіх грошових надходжень. Це зарплата (таким чином, з урахуванням соціального внеску зарплата оподатковується двома видами податків); гонорари; пенсія за старістю чи по догляду за дитиною; можливі виграші в лотерею; цінні подарунки.

Важливою частиною загального доходу вважається наявність власного житла. Причому дохід від наявності власного житла можна назвати умовним. Його як такого насправді може й не бути, якщо житло не здається в оренду. Іншими словами, стягується податок за можливість заробляти на власному житлі. За місцевим положенням, якщо будинок (або дача) коштує менше 451 тис. крон (близько 72 тис. доларів), податок становить 2,5% вартості житла. Якщо ж будинок коштує більше 451 тис., то податок становить 2,5% того, що перевищує 451 тис.

Крім того, в загальний дохід записується прибуток від сільськогосподарського використання власної землі, від використання власної частини лісу, від риболовства та полювання, а також прибуток від будь-якого виду бізнесу і річні відсотки з банківського вкладу. Доходом вважається також наявність службового автомобіля, який використовується в особистих потребах.

Важливим пунктом декларації про доходи є стаття, куди платник податку записує свої витрати, які дозволяють зменшити суму загального доходу, що підлягає оподаткуванню. Якщо людина довго хворіла і витрачала гроші на ліки, якщо вона пенсіонер або оплачувала послуги адвоката, якщо в сім'ї є діти чи якщо вона більше двох годин на власній машині добирається до роботи й назад, їй гарантовано зниження податку, тільки все це треба задокументувати.

Третя категорія – так званий податок на «багатство», яким вважається: сума на рахунках у норвезьких та іноземних банках; кошти готівкою та чеки; акції підприємств й інші цінні папери. Крім того, сюди входить абсолютна ринкова вартість житла та приміських будинків, що є у приватній власності, земельних чи лісних угідь, приватних промислових підприємств, автомобілів, всіляких морських та річкових суден.

«Багатство» вважається меншим на ту суму, яку громадянин винен, наприклад, у формі частини загального боргу житлового кооперативу, у формі боргу банку чи підприємству. У бланку декларації про доходи є спеціальна графа борг. Сума цієї графи відраховується від суми «багатства». З отриманого результату відраховується податок на «багатство».

**Росія.** Відповідно до Податкового кодексу Росії встановлено 14 податків і зборів і 4 спеціальних податкових режими, у тому числі: федеральні податки (податок на додану вартість, акцизи, податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний податок, податок на прибуток організацій, податок на видобуток корисних копалин, водний податок, збори за користування об'єктами тваринного миру й водних біологічних ресурсів; державне мито), регіональні податки (податок

на майно організацій, податок на ігорний бізнес, транспортний податок), місцеві податки **(**земельний податок, податок на майно фізичних осіб).

**Єдиний соціальний податок.** У системі сплати соціальних зборів відбулися значні зміни. Три раніше існуючі збори (до Державного пенсійного фонду, до Фонду обов'язкового медичного страхування і до Фонду соціального страхування), порядок сплати яких регулювався різними законами й підзаконними актами, замінені єдиним соціальним податком. Крім цього податку окремо стягується збір на страхування від нещасних випадків на виробництві й професійних захворюваннях.

ЄСП сплачується роботодавцями. Ставка ЄСП є регресивною та залежить від розміру сумарних виплат працівникам і становить із січня 2005 року від 26% до 2%. До цього моменту максимальна ставка становила 35,6 %.

Ставка збору на страхування від нещасних випадків на виробництві й професійних захворювань визначається на підставі класифікації підприємств по групах виробничого ризику й установлюється в межах від 0,2 % до 8,5 %.

**Податок на доходи фізичних осіб**. Обов'язок по обчисленню й сплаті лежить на роботодавцеві. Оподатковуваною базою є сукупний дохід фізичної особи, що є резидентом Російської Федерації, й доходи із джерел у Російській Федерації, одержувані особами, що не є резидентами.

Ставка податку на доходи резидентів становить 13 %. Нерезидентів – 30 %. На доходи у вигляді виграшів, страхових виплат – 35 %.

Якщо підписано міжнародну угоду про запобігання подвійного оподатковування, то ставки можуть бути знижені.

Іноземні громадяни, що перебувають на території РФ 183 дні і більше в календарному році, вважаються податковими резидентами, і в них виникає обов'язок по сплаті податку на доходи фізичних осіб. При цьому об'єкт обкладання буде включати весь сукупний дохід, включаючи доходи, отримані за межами РФ. Згодом іноземний громадянин може одержати звільнення від сплати податку в країні свого проживання, якщо таке звільнення передбачене відповідними міжнародними й внутрішніми актами.

Існують відрахування, що зменшують оподатковувану базу:

а) стандартні – від 3000 до 500 руб. на місяць для пільгових категорій платників податків і 400 руб. для всіх інших платників податків, а також 600 руб. на кожну дитину;

б) соціальні – суми в певних межах, витрачені на благодійні цілі, лікування, утворення;

в) майнові – суми в певних межах, отримані від продажу житла й іншого майна й витрачені на придбання житла;

г) професійні – для певних категорій платників податків.

**США.** Головне місце у федеральній податковій системі США посідають три податки: індивідуальний прибуток; на соціальне страхування; на прибуток корпорацій.

Федеральний індивідуальний прибутковий податок стягується з усього працездатного населення США. Ним оподатковуються практично всі види доходів, які можуть бути одержані населенням: заробітна плата і допомога; прибуток від приватної підприємницької діяльності; відсотки за внесками в кредитно-ощадні установи; дивіденди; рента; допомога по безробіттю, що виплачується приватними компаніями. Не підлягають оподаткуванню доходи від відсотків, які отримують утримувачі деяких видів цінних паперів, що випускаються урядами штатів. Частково оподатковуються пенсії та допомога із соціального страхування.

Кожний платник податків має право на ряд знижок і відрахувань із свого валового доходу перед нарахуванням податку. Перш за все, існують так звані персональні відрахування.

Окрім персональних відрахувань, платники податків мають право робити ряд цільових знижок зі свого доходу, який підлягає оподаткуванню. Найбільше значення мають п'ять статей таких знижок. У такий спосіб дозволяється вираховувати із валового доходу частину витрат на лікування та інше медичне обслуговування, яке перевищує 7,5% цього доходу за минулий рік.

Значна частина американців купує приватні житлові будинки на виплату, використовуючи спеціальний банківський кредит, що надається на строк до 30 років, але під високі річні відсотки. Виплати цих відсотків також вираховуються із річних доходів. Крім того, дозволяється вираховувати частину виплат відсотків за споживчим кредитом. Вираховуються із річного доходу кошти, виплачені у формі податків штатним і місцевим органам влади, а також пожертвування всіляким неприбутковим організаціям, головним чином, – релігійного та добровільного спрямування. Замість того, щоб робити всі ці знижки за статтями, платник податків на свій вибір має право застосувати так звану стандартну знижку, розмір якої залежить лише від сімейного стану, але не від величини доходу або яких-небудь статей витрат. Так, подружжя, котре використовує єдину стандартну знижку, застосовує її в розмірі 5 тис. дол., для одиноких вона становить 3 тис. дол., для несімейних, котрі мають на своєму утриманні хоча б одну особу, – 4,4 тис., а для подружжя, котре заповнює окремо податкові декларації, – 2,5 тис. дол.

Після того, як платник податків зробив усі дозволені законом вирахування зі свого валового річного доходу, сума, яка залишилася, безпосередньо оподатковується прибутковим податком. Другим за значенням із федеральних податків є податок на соціальне страхування, що стягується лише з доходів від заробітної плати і дарування (тому його іноді називають податком на заробітну плату). Цей податок має ряд специфічних рис. Перш за все він стягується в рівних частинах з робітників, наймодавців та підприємців. Це означає, що підприємець сплачує за кожного зайнятого в нього на підприємстві суму, яка дорівнює розміру податку, що стягується з даного робітника. До того ж податком на соціальне страхування оподатковується не вся зарплата, а лише частина її до певного рівня, встановленого в законодавчому порядку (податкова база).

Збори від цього податку за законом визначено виключно для виплати пенсій престарілим, інвалідам, сім'ям, котрі втратили годувальника, і можуть бути використані на інші заходи.

Третім великим федеральним податком є податок на прибуток корпорації. Ним оподатковується валовий перерозподільний прибуток корпоративного бізнесу. Прибуток у розмірі 50 тис. дол. оподатковується за максимальною ставкою – 34%.

**Угорщина.** За останній час угорське податкове регулювання загалом стало відповідати західноєвропейській моделі оподаткування. Замість колишніх розрізнених постанов і розпоряджень в галузі оподаткування діє кілька загальнодержавних законів, які є наріжним каменем цілісної системи оподаткування, що чітко визначає весь спектр питань від платників податку та бази оподаткування до порядку їх обчислення та сплати.

Реформування податкової системи в Угорській Республіці почалося ще наприкінці 90-х років XX століття. І це дало досить позитивні результати. Так, у період з 1989 по 1994 роки спостерігається зростання надходження податків навіть тоді, коли обсяг операцій давав мінімальний рівень прибутковості. Адже у той час були скасовані податкові пільги, а інфляцію важко було визначити за цінами та легалізацією підприємств, що раніше обслуговували тіньовий сектор економіки держави.

В Угорській Республіці всі податки поділяються передусім на прямі та непрямі. До прямих належать податок на прибуток підприємств, особистий прибутковий податок, відрахування на соціальне страхування, податкові платежі до основних недержавних фондів, місцеві податки; до непрямих — податок на додану вартість, акцизні збори.

Нового розвитку податкова система набула в 1997 році, коли був прийнятий новий закон, який зберіг структуру попереднього. Так, податок з дивідендів, який сплачують тільки нерезиденти, що перебувають в Угорській Республіці і не збираються інвестувати свій капітал в економіку держави, становить ставку 20%.

Цим законом внесені конструктивні зміни в систему оподаткування підприємств малого та середнього бізнесу.

Податкова система Угорської Республіки спрямована на:

* забезпечення одержання такої суми доходів, якої було б достатньо для фінансового забезпечення всіх витрат держави;
* уніфікацію оподаткування з різних джерел доходів;
* досягнення рівності в оподаткуванні різних суб'єктів.

Перехідному періоду в Угорській Республіці було характерно виникнення нових ринкових інститутів, відокремлення приватного сектора, створення власної податкової системи. Велике значення набула фінансова дисципліна, особливо у сфері малого та середнього бізнесу.

Вона має два напрями:

* дисципліна платежів, яка передбачає, що під час ділових угод кошти вносяться у встановлений та чітко визначений термін;
* фінансова дисципліна передбачає, що заборгованість щодо податкових відрахувань повинна сплачуватись у встановлений термін.

У 2008 році Адміністрація податкового і фінансового контролю Угорщини ухвалила стратегічний план реформування податкової служби, у рамках якого реалізується 130 проектів протягом кількох років. Головні акценти – покращення

обслуговування платників, налагодження довірливих стосунків між податківцями та платниками податків, підвищення податкової культури населення.

В Угорщині існують три основні податки для організацій:

* 1. Податок з обороту – стягується з додаткової вартості - ставка 20%.
  2. Податок на прибуток – ставка 16% з 2008 року.
  3. Місцевий індустріальний податок – основна ставка 2%.

Крім цього, компанії та підприємці сплачують внески до фондів охорони здоров'я, пенсійного забезпечення та інші соціальні фонди.

**Швеція.** Податкова система Швеції включає безліч прямих і непрямих податків і зборів. Найбільш важливими прямими податками є державний та місцевий прибуткові податки і державний податок на власність.

Найбільш важливий вид національного податку в Швеції – прибутковий податок. Він розподіляється на три категорії: податок на трудові доходи фізичних осіб, майновий та корпоративний.

Якщо скупний прибуток фізичної особи не перевищує 170 тис. крон, податок складає 31%, при перевищенні вказаної суми, ставка податку може зростати до 50%. Майновий податок стягується із розрахунку вартості майна: до 800 тис. крон – ставка нульова; до 1,5 млн. крон – 1,5%; до 3,5 млн. крон – 12 тис. крон + 2,5%; на майно більшої вартості – 62 тис. крон + 3%. Корпоративний податок стягується з підприємств за ставками в межах від 20 до 30%.

Наступними важливими надходженнями в бюджет є соціальні виплати із заробітної плати фізичних осіб, що сягають до 22%. Роботодавці також сплачують в пенсійний та фонд медичного страхування 43% із розрахунку фонду заробітної плати.

**Японія.** Податкова система Японії характеризується множинністю податків. Усього в країні нараховується близько тридцяти державних і стільки ж - місцевих податків. Вони поділяються на три основні групи:

І. Прямі прибуткові податки з юридичних та з фізичних осіб;

ІІ. Прямі податки на майно ( земельний податок, податок на спадщину та дарування, податок на нерухомість та ін.);

ІІІ. Прямі і непрямі споживчі податки (гербовий збір, податок на споживання та ін.).

В Японії налічується 47 префектур, що об’єднують 3045 міст, селищ, районів, кожен з яких має самостійний бюджет. Вагому роль в його наповненні відіграють **префектурні та муніципальні податки** та збори.

До переліку **префектурних** платежів входять: податок на проживання в префектурі; податок з підприємців на кількість співробітників; податок на придбання власності; податок на видовища; податок з транспортних засобів та деякі інші входять.

**Муніципальні** ж податки включають: податок на проживання в конкретному населеному пункті; майновий податок; податок «на легкі» транспортні засоби; податок на землю, що знаходиться у власності; податок на розвиток міст та ін. При цьому місцеві податки не домінують у місцевих бюджетах, складаючи менше половини їхньої дохідної частини. Це відрізняє японську податкову систему від

північно-американської, де місцеві податки перевищують 2/3 бюджету муніципалітетів. Закон про місцеві податки визначає їхні види і граничні ставки, регулювання ж ведеться місцевими органами влади.

Основу всіх податкових надходжень в держбюджет Японії – близько 70% - складають прибутковий податок (income tax) та корпоративний податок (Corporate income tax).

Фізичні особи (наймані працівники та самозайняті особи) сплачують державний **прибутковий податок** по прогресивній шкалі, що має шість ставок – 5, 10, 20, 30, 40 і 50%, які нараховуються залежно від суми отриманого доходу. Сплачується він щорічно на всі види доходів, отриманих протягом календарного року.

Громадяни Японії, а також постійні резиденти (громадяни, що проживали на території держави щонайменше 5 років і мають намір постійного проживання) сплачують прибутковий податок на всі доходи отримані як в Японії, так і закордоном. Неризеденти сплачують податки лише в частині доходів, отриманих на території Японії.

Базою оподатковування в рамках системи прибуткового податку є: заробітна плата, доходи осіб вільних професій, оплата працівників мистецтв, професійних спортсменів, офіціантів у барах, допомога при звільненні, доходи, отримані від нерухомості, дивіденди, пенсії, авторські гонорари, винагороди за різноманітні особисті заслуги, прибуток від продажу акцій, зареєстрованих на фондових біржах тощо.

В Японії податкові ставки на доходи фізичних осіб, включаючи місцеві податки, одні із найвищих світі. Навіть після податкової реформи 1988р., що спростила шкалу та зменшила процент податку, найвища гранична ставка податку становить 50% доходів, що перевищують 30 млн. єн. Нараховується у випадку отримання громадянином надприбутку, тобто доходу, що перевищує 30 млн. єн. Наприклад, якщо японець за рік заробив більше 50 млн. єн (близько 4 800 000 грн.), то половину доведеться віддати на користь держави. Якщо до цього додати 15% податок на проживання, то в сумі отримаємо 65%, в той час як в США максимальна ставка складає лише 28%.

Мінімальними ставками можуть скористатись тільки «найбідніші» громадяни, чий дохід складає менше 163 000 єн (приблизно 15 600 грн.).

Фізичні особи також сплачують прибутковий префектурний податок за ставками 5, 10, 15% у залежності від суми доходу. Крім цього, кожен громадянин Японії незалежно від величини доходу сплачує податок на проживання у сумі 3 200 єн на рік.

Попри велику кількість доходів, що підлягають оподаткуванню законодавством також встановлено багато пільг та підстав для податкових кредитів**.** Законом встановлений досить значний неоподатковуваний мінімум, що враховує родинний стан платника податків. Наприклад податкові відрахування для подружжя зменшуються на 380 000 єн (якщо дохід до 10 млн. єн), передбачено додаткове зменшення на відрахування для молодих членів родини, що перебувають на утриманні (віком 16-22 роки) в сумі 250 000 єн. Також від сплати податку

звільняються кошти, витрачені на медичне обслуговування (лікування), страхування життя та пенсійне страхування. Ряд пільг мають багатодітні родини. У середньостатистичного японця може вивільнитися від прибуткового податку більш як 30% його доходів.

В Японії **Корпоративний податок** (Corporate income tax), що нараховується з чистого прибутку як організацій (компаній, корпорацій), так і приватних підприємців, складається з національного податку (national corporate tax), а також місцевих податків: податок на проживання (inhabitant tax), податку з підприємств (еnterprise tax), та спеціальний місцевий податок з корпорацій (Special local corporate tax), що значно збільшують підсумкову ставку корпоративного податку (Corporate income taxes). В Токіо вона може сягати більше 40%.

Серед **непрямих податків** в Японії основним виступає **податок на споживання**, що стягується за ставкою 5% (4% національного та 1 % податку префектур). Цей податок включається в ціну товару та сплачується споживачем, тому схожий на податок на додану вартість, ним обкладається більшість товарів і послуг, що надаються в Японії.

Податком на споживання не обкладаються: операції з купівлі-продажу землі та продаж нерухомості, операції в іноземній валюті, продаж поштових марок, послуги комунальних служб, плата за вступ до школи та плата за навчання, також медичні послуги, наприклад - оплата профілактичного огляду у лікаря, плата за поховання та деякі інші.

Існує також **місцевий податок на споживання**, що спрямовується до муніципальних бюджетів. Ним обкладається проживання в готелях та користування закладами громадського харчування. Так, у випадку, якщо плата за проживання одної особи протягом доби перевищує 10 000 єн (960 грн) або плата з особи за одне відвідування ресторану чи бару перевищує 5 000 єн (480 грн), стягується податок в розмірі 3%. За один день відвідування гарячих джерел з особи беруть податок в розмірі 150 єн, а за один день використання поля для гольфу – 800 єн. Ці податки стягуються додатково до звичайного 3% податку на споживання.

До **непрямих податків** також відносяться **акцизи** - на спиртне, тютюнові вироби, нафту, газ, бензин, які сплачуються споживачами при купівлі товару. До цієї ж групи відносяться також мита.

З 1 жовтня 2010 року в Японії введено 40% ставку податку на тютюнові вироби. Ціна популярних видів цигарок зросла на сьогодні до 410 єн (близько 40 грн) за пачку, надалі передбачено подальше підвищення ціни цигарок до 700 єн за пачку. Новий податок спрямований на заохочення японців до відмови від паління.

Серед **прямих місцевих податків** слід зазначити **майнові**, а саме:

**Податок на нерухомість**. Це муніципальний податок, який сплачується щорічно особами, що володіють земельними ділянками, житлом та іншими видами активів, що підлягають амортизації.

**Податок на спадщину**. Громадяни Японії та постійні резиденти сплачують податок на всю спадщину, в тому числі, отриману з закордонних джерел. Для іноземних громадян податкові зобов’язання існують лише відносно активів Японії. Ставки податку від 10% до 50%, залежно від вартості майна.

**Податок на дарування** Податкові ставки на дарування від 10% до 50%, залежно від вартості активу. Слід зазначити, що дарування від корпорації фізичній особі обкладається податком на прибуток, а не податком дарування.

**Податок на транспортні засоби**. Взагалі власники транспортних засобів в Японії змушені платити чимало податків: 3% споживчого податку при купівлі, окремий податок на придбання транспортного засобу (сплачується до префектури), податок на бензин (включений в його вартість), щорічний податок на сам засіб і навіть на його вагу. До префектур раз на рік власниками автобусів та вантажних і легкових автомобілів сплачується податок на транспортні засоби, що розраховується залежно від потужності двигуна та вантажопідйомності. Власники мотоциклів, мопедів та інших «легких» моторних транспортних засобів сплачують цей податок до муніципалітетів.

Японська податкова система зорієнтована на специфічні особливості місцевого населення. У країні традиційно високо розвинуті правосвідомість та законослухняність, і переважна більшість громадян просто не в змозі порушити законодавство. Та **сила цієї системи** не в суворості покарання, а **в існуючій системі контролю за платниками, при якій практично неможливо ухилитися від заповнення декларації**. Безумовно, є й такі, хто ухиляється від сплати податків. Але відповідно до закону про державний контроль за податковими порушеннями, до них можуть застосовуватися різні санкції, від штрафів до карних переслідувань. Японська податкова поліція працює жорстко, послідовно і принципово, незважаючи на особи і посади.

Унікальність податкової політики Японії забезпечується сполученням таких факторів, як високі темпи економічного зросту і помірний у порівнянні з іншими країнами рівень державних витрат (цьому в чималій мірі сприяла майже повна відсутність військового бюджету). Аналіз сучасної податкової системи Японії дозволяє виділити наступні її особливості: **помірний рівень податкового тягаря** (щонайнижчий серед розвинутих країн: частка податків у національному доході Японії - 26%, тоді як, наприклад, у Великобританії – 40%, Франції – 34%); **високий рівень місцевих податків**; **висока частка прямих** (Direct Tax) і **низька непрямих** (Indirect Tax) **податків**; **найвища** серед розвинутих країн **частка прибуткових податків** (Incom Tax) - близько 50%; стабільно **високий рівень податків на прибуток корпорацій** (Corporation Income Tax) - близько 40%; **помітна роль податкових пільг** (Tax Incentives) у підвищенні ефективності економіки і досягнення цілей економічної політики; **низький рівень податку на споживання.** Цей податок був уведений лише в 1989р. як аналог ПДВ. Його ставка лише 5% - найнижча серед розвинутих країн. Наприклад, у Франції відповідний податок становить 19,6%, у Великобританії, Австрії та Італії – 20%, Данії, Норвегії, Швеції

* 25%; **високий рівень податків на власність** (15,8%);**централізований збір податків** (на відміну, наприклад, від США, Канади й ін.).

Отже, Японія займає серед розвинутих країн перше місце за рівнем оподатковування доходів і останнє – за рівнем оподатковування споживання.

Для наслідування в сучасній Україні найбільш вартим уваги є досвід осмислення і творчого застосування якісної податкової політики, що проводиться в Японії, а також практика вирішення проблем у частині взаємоповаги держави і громадянина.

Питання для самоконтролю до теми 1

1. Охарактеризуйте особливості системи оподаткування в Україні.
2. Визначте суть обліку розрахунків за податками та назвіть принципи податкового законодавства.
3. Перелічте документи, що входять до нормативно-правового забезпечення обліку розрахунків за податками.
4. Опішіть організацію та порядок ведення обліку розрахунків за податками на підприємстві.
5. Назвіть права та обов‘язки платників податків.
6. Наведіть головні поняття обліку розрахунків за податками та визначте його основні характеристики.
7. Виділіть спільні риси та розбіжності бухгалтерського та податкового обліку.
8. Охарактеризуйте методику ведення обліку розрахунків за податками на підприємстві.
9. Назвіть сучасні підходи до ведення обліку розрахунків за податками в Україні.
10. Наведіть загальні строки подання податкової звітності.