

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Харківський державний університет харчування та торгівлі

О. Г. Марушева

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

**Навчально-методичний посібник
для самостійного вивчення дисципліни**

**Харків
2014**

Схвалено на засіданні кафедри економічної
теорії та права,
протокол № 15 від 17.04.2014 р.

Рекомендовано науково-методичною радою
економічного факультету ХДУХТ,
протокол № 10 від 28.05.2014 р.

Рецензенти: к.ю.н. Ільїна О.В.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
Тема 1.....	5
Тема 2. ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ І ПОДАТКОВО- ПРАВОВІ НОРМИ.....	10
Тема 3. ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ.....	20
Тема 4. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ.....	26
Тема 5. ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ.....	31
Тема 6. СПЛАТА ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ.....	46
Тема 7. ПОДАТКОВІ ОРГАНИ.....	55
Тема 8. ПОДАКОВИЙ КОНРОЛЬ.....	67
Тема 9. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В СИСТЕМІ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....	78
Тема 10. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК.....	92
Тема 11. ПРИБУТКОВИЙ ПОДАТОК ІЗ ГРОМАДЯН.....	104
Тема 12. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	112
Тема 13. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК.....	122
Тема 14. МИТО.....	133
Тема 15. ПЛАТА (ПОДАТОК) НА ЗЕМЛЮ.....	140
Тема 16. ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ЗБОРИ.....	144
Тема 17. СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ.....	161
Тема 18. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ.....	169
Податковий кодекс (витяг)	175
Література	206

ВСТУП

У навчальному посібнику розглянуто зміст податкового права як складного інституту фінансового права.

Податкове право— інститут, який регулює владні відносини по встановленню, введенню та справлянню податків та зборів, а також відносини, що виникають в процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб та притягнення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення.

Інститут податкового права є відокремленим комплексом юридичних норм, що забезпечують цільове регулювання відносин, пов'язаних з надходженням до бюджетів податків та зборів. Податкове право —- відносно самостійний сектор фінансового права і займає автономне становище щодо інших інститутів цієї галузі.

Податкове право містить досить велику сукупність фінансових норм, що об'єднані в певну систему. Остання розбита на групи, що мають специфічні особливості, логічну структуру, об'єктивний склад. Система податкового права — сукупність суспільних фінансових відносин, що визначає внутрішню структуру податкового права, зміст і особливості розміщення норм, які регулюють податкові правовідносини.

Норми податкового права залежно від особливостей відносин, ним урегульованих, розподіляють на окремі структурні підрозділи. У системі складного інституту податкового права існує кілька підсистем інститутів, які можна згрупувати в розділи.

Тема 1. МІСЦЕ ІНСТИТУТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

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

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

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

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

Таким чином, податкове право:

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

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

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

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

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

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

Зміст і особливості інституту податкового права

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

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

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

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

1. Наявність комплексу рівних приписів. До інституту податкового права входять комплекс однопорядкових нормативних положень, які регулюють відносно однорідні відносини. Це система норм, які визначають оподаткування юридичних осіб, відносини, щодо регулювання оподаткування фізичних осіб тощо. При цьому необхідно відрізнити комплекс норм від асоціації норм, що очолюється однією генеральною нормою з наступною її конкретизацією.

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

3. Об'єднання усіх норм інституту податкового права стійкими закономірними зв'язками, які виражені в загальних приписах. У якості таких зв'язків виділяються принципи податкового права, принципи оподаткування, що мають законодавче закріплення. Вони пронизують і юридичну конструкцію по кожному окремому інституті податкового права. Диференційованість

нормативного матеріалу, його взаємозв'язок визначається зв'язком елементів. Це припускає визначену логіку розгляду деяких груп відносин. Наприклад, аналіз окремого податкового механізму здійснюється у визначеній послідовності: платник, об'єкт оподаткування, ставка податку, пільги при оподаткуванні тощо.

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

Предмет податкового права

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

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

Метод податкового права

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

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

Тема 2. ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ І ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ

1. Поняття податкових правовідносин

Податкові правовідносини як різновид фінансових є особливим видом суспільних відносин — фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою. Державне розпорядження, що міститься в юридичній нормі, визначає умови дії правовідносин, права й обов'язки суб'єктів, заходи, що гарантують виконання вимог правової норми. Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владно-майнові, в яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності). В усіх видах податково-правових відносин їх владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру в них.

Платник податків не має права за своїм розсудом розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до бюджету чи позабюджетного цільового фонду. В цьому обов'язку втілений публічний інтерес усіх членів суспільства, що визначає і законодавчу форму закріплення податку, обов'язок його сплати, примус при забезпеченні цього обов'язку, однобічний характер податкових обов'язків.

Податкові правовідносини є різновидом правовідносин, тому їм притаманні всі ознаки останніх. По-перше, вони виникають на підставі фінансово-правової норми як форми її реалізації. По-друге, мають владний характер, який за своїм змістом виражає інтереси держави. При цьому податкові правовідносини мають свої специфічні характеристики, зумовлені предметом і методом правого регулювання, — вони виникають і розвиваються в сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядаються як публічно-правові відносини.

За своїм змістом податкові правовідносини є економічними. Ю. А. Ровинський підкреслює, що головною особливістю фінансових правовідносин є те, що вони виступають юридичною формою вираження і закріплення фінансових відносин, що, у свою чергу, є формою певних економічних відносин. Фінансові відносини, що складають зміст фінансової діяльності

держави, виступають як різновид економічних відносин, саме тих, котрі мають вартісну форму.

Однією з характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. Об'єкт правового регулювання — гроші у вигляді податкових надходжень з позиції саме публічно-правового регулювання. С. Д. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух грошових коштів, що і виникають з приводу грошових коштів.

Податкові правовідносини є публічними, тобто такими, що пов'язані та впливають з влади. Вони є формою реалізації імперативної фінансово-правової норми і реалізуються за принципом: команда (від держави) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти фінансового права). Саме тому однією із сторін фінансових правовідносин є суб'єкт, що має право видавати владні розпорядження (держава чи уповноважений нею орган).

2. Особливості податкових правовідносин

У податкових правовідносинах найбільш виразно, порівняно з усіма іншими формами фінансових правовідносин, простежуються державно-владна і майнова сторони. Відносини щодо зборів і податків є владно-майновими. Держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів до бюджету. З іншого боку, надходження податків є одним з основних каналів формування об'єктів власності держави (хоча спочатку й у специфічній грошовій формі). Розглядаючи цю проблему, Ю. А. Ровинський звертав увагу на різну міру прояву владного характеру, що відмежовує фінансове право від інших галузей.

Конкретизація податкових правовідносин передбачає два елементи:

- 1) реалізацію волі держави як власника коштів;
- 2) певну поведінку учасників податкових відносин.

Податкові правовідносини стосуються різних суб'єктів (держави, юридичних, фізичних осіб), між якими формується певна підпорядкованість. Безперечно, що обов'язок платника має безумовний характер, за якого немає рівності сторін.

Відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, полягає насамперед у нерівності положення їх учасників. Відносини сторін тут основані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів чи органів місцевого самоврядування). На думку Н. І. Хімічевої, основною особливістю, що визначає інші відмінні риси фінансових правовідносин (у тому числі й податкових), є те, що вони виникають у процесі утворення, розподілу й

використання державних грошових фондів, тобто в процесі фінансової діяльності держави. Крім того, одним із суб'єктів податкових правовідносин завжди виступає держава в особі податкових органів, наділених владними повноваженнями. Це єдина система контролю за додержанням податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством. Відмінність податкових правовідносин від інших фінансових правовідносин, що також характеризуються як владно-майнові (грошові) відносини, полягає у своєрідності структурних елементів змісту податкових правовідносин.

Отже, податкові правовідносини являють собою відносини що виникають відповідно до податкових норм (регулюють встановлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники цих відносин наділені суб'єктивними правами і мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і фондів.

3. Види податкових правовідносин

Податкові правовідносини відображають певні функції, тому їх можна поділити на:

- 1) *загально-регулятивні* (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу);
- 2) *конкретно-регулятивні* (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів);
- 3) *комплексні* (що виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин);
- 4) *охоронні* (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру).

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

Зміст **загально-регулятивних відносин** визначається нормами, що встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Загальні і конкретно-регулятивні правовідносини утворюють основну масу правовідносин у суспільстві і регулюють суспільні відносини шляхом встановлення суб'єктивних юридичних прав і обов'язків.

Розвиток регулюючих відносин, своєчасна їх поява, безперешкодне і належне здійснення є свідченням повного і реального використання права. Загально-регулятивні правовідносини виконують в основному функцію закріплення кола суб'єктів права і їхнього статусу. Якщо особа виступає як носій загального суб'єктивного права, вона займає специфічне положення щодо всіх інших осіб, а загальне суб'єктивне право, як підкреслює С. С. Алексєєв, тому і є «суб'єктивним», що має особистий характер, тобто належить не тільки всім суб'єктам, а й кожному суб'єктові окремо.

Конкретно-регулятивні правовідносини виступають як форма реалізації загально-регулятивних податкових правовідносин. У цій ситуації загальні права й обов'язки проєктуються на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загально-регулятивні податкові правовідносини виділяють із системи правовідносин ті, що пов'язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють за різними напрямками (за видами податків, за платниками). Конкретно-регулятивні відносини закріплюють конкретну поведінку суб'єктів, зміст їхніх прав і обов'язків.

Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загально-регулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих. Мабуть, можна порушити питання і про об'єднання в межах комплексних правовідносин податкових норм і норм інших галузей права. Наприклад, механізм формування і витрачання пенсійного фонду перебуває на стику податкових і трудових відносин (оскільки цей збір входить до переліку обов'язкових податків і зборів, об'єднаних податковою системою).

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, якщо учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією із сторін таких правовідносин виступає компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженнями примусу. Іншою стороною є особа або орган, до якого застосовуються способи державного примусу і який зобов'язаний їх зазнавати. При цьому право застосовувати способи державного примусу деталізуються санкцією правової норми. Охоронні податкові правовідносини формуються в процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права. Охоронні правовідносини мають похідний характер. Вони забезпечують реалізацію міри державно-примусового впливу щодо осіб, які порушили юридичні обов'язки зі сплати податків. У межах охоронних податкових

правовідносин здійснюється захист суб'єктивних прав, запроваджуються у життя заходи юридичної відповідальності.

4. Об'єкт податкових правовідносин

Зміст податкових правовідносин пов'язаний з аналізом категорій, що характеризують: об'єкт правовідносин, суб'єкт правовідносин, права й обов'язки суб'єктів правовідносин, підстави виникнення правовідносин.

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

Об'єкти фінансових правовідносин різні за своєю формою, оскільки існує чимало видів правовідносин. Але за змістом це завжди державні грошові фонди, з приводу формування, розподілу і використання яких і формується певний юридичний зв'язок між суб'єктами фінансових правовідносин. Ю. А. Ровинський зазначав, що у фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, що пов'язані з мобілізацією, розподілом і використанням коштів для розширення виробництва і задоволення потреб членів суспільства.

5. Суб'єкти податкових правовідносин

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

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

Податкова правоздатність— передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків. Іншими словами, це можливість особи бути учасником податкових правовідносин, тобто податкова правоздатність виступає його загальною юридичною властивістю. Змістом

податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, що їх суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства.

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

- придбання прав і створення обов'язків;
- здійснення прав і обов'язків;
- здатність відповідати за податкові правопорушення.

Податкові правоздатність і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємозалежними. Правоздатність виникає з моменту появи (народження громадянина, реєстрації юридичної особи і т. ін.), дієздатність — по досягненні якоїсь умови (певного віку, статусу підприємця тощо). Іноді виникнення правоздатності та дієздатності в податкових правовідносинах збігається в часі (практично одночасно з реєстрацією юридичної особи виникає необхідність постановки її на облік у податковій інспекції, а з цього моменту, навіть якщо немає діяльності, — обов'язок подавати звітність, отже, відповідати за ухилення від цього).

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

- державу (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють оподаткування);
- податкові органи;
- платників податків.

Особливим суб'єктом податкових правовідносин є держава. Держава, як носій суверенітету і учасник податкових правовідносин, має важливі особливості і посідає у правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет полягає, зокрема, у тім, що держава встановлює податки, наділяє місцеві органи правом встановлювати податки. У зв'язку з цією діяльністю держава є безпосереднім учасником податкових правовідносин. Стягнення податків, як і їхнє встановлення, слід розглядати як верховенство держави щодо влади, що виникає в процесі життєдіяльності суспільства.

Діяльність держави як власника податкових надходжень опосередковується правовідносинами, які можна класифікувати за різними підставами (за видами податків і зборів; за видами платників тощо), і в яких беруть участь різні органи, суб'єкти, уповноважені державою здійснювати певні дії. На підставі цього виділяють різні державні органи як представників держави: податкові адміністрації, митні органи, податкова міліція. Учасниками правовідносин є також державні органи, що виконують різні функції державної влади. Діяльність органів, що діють від імені держави, регулюють в основному

закони (а не інші правові акти). Своєрідним є і механізм контролю за їх діяльністю.

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

Права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин характеризують їх юридичний зміст. Податковими правами й обов'язками обмежуються можливості й межі активності суб'єктів правовідносин. Права й обов'язки суб'єктів залежать від типу правовідносин, особливостей механізму регулювання. Велика частина податкових правовідносин — це регулятивні правовідносини, завдяки яким закріплюються і розвиваються фінансові відносини за участю держави. Але при фінансово правовому регулюванні необхідно використовувати й методи державного примусу.

Сукупність прав і обов'язків податкових органів визначається тими цілями і завданнями, з якими законодавець пов'язує необхідність існування цих органів. Держава уповноважує останні на здійснення певних функцій в галузі управління та контролю за надходженням податків і зборів. Деталізація правового статусу цих органів відбувається через законодавче закріплення їх прав і обов'язків.

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

Такими самими підходами характеризується правосуб'єктність юридичних і фізичних осіб, осіб, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (банківські установи, податкові представники тощо).

7. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин

Обов'язковим елементом характеристики податкових правовідносин є підстави їх виникнення. Податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин.

Податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом:

а) *нормативних основ*, за яких норми права регулюють сферу податкових правовідносин;

б) *правосуб'єктних основ*, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку тощо);

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

Юридичний факт — конкретна життєва обставина, з якою норми права пов'язують виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин. Це: по-перше, факти реальної дійсності; по-друге, факти, передбачені нормами податкового права; по-третє, факти, що спричиняють певні юридичні наслідки.

Класифікувати юридичні факти можна за різними підставами.

За юридичними результатами:

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

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

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

Той самий факт може спричинити кілька юридичних наслідків. Наприклад, смерть одночасно є причиною припинення правовідносин зі сплати податків і причиною виникнення правовідносин зі сплати податку на майно, що переходить у порядку спадкування чи дарування.

За вольовою ознакою:

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

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

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

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

8. Податково-правові норми

Вихідними елементами, що формують податкове право, є **податково-правові норми** — правила, способи поведінки, що складають зміст податкового права. Норми податкового права по суті є фінансовими та в

основному тотожні їм. Податково-правові норми не мають принципових особливостей, що дозволили б виділити на цій підставі окрему підсистему в межах фінансових норм. Деякі риси фінансових норм при реалізації податкових правовідносин виділяються більш рельєфно, чітко (наприклад імперативність), що й дозволяє говорити про певну своєрідність податково-правових норм.

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

- 1) загальний характер;
- 2) формальна визначеність;
- 3) встановлення й охорона компетентними органами держави.

Особливості податкових норм як підвиду фінансових виявляються:

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

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

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

г) *у способах захисту прав* учасників відносин, що впливають з певної нерівності суб'єктів. Реалізується цей захист через механізм податкової відповідальності, що характеризується презумпцією винності платника податків.

Традиційною є і **класифікація податкових норм**.

1. За особливостями впливу на учасників відносин:

— зобов'язуючі — норми, що в категоричній формі встановлюють обов'язок робити певні активні дії. Наприклад, норми, що встановлюють обов'язок зі сплати податків, надання декларацій, звітів;

— забороняючі — норми, що в категоричній формі встановлюють обов'язок не робити заборонених дій, які порушують порядок, закріплений

податковими нормативними актами. Наприклад, законодавчо забороняється вносити зміни у принципіві елементи податкового механізму (ставку, пільги, об'єкт тощо) без відповідних змін у бюджетному законі або протягом бюджетного року забороняється надавати індивідуальні податкові пільги;

— уповноважуючі — норми, що надають учасникам правовідносин право на певні позитивні дії в межах розпоряджень, що містяться в податковій нормі. Допускаючи певну самостійність, подібні норми все одно перебувають під впливом (хоч і непрямым) імперативних розпоряджень: органи місцевого самоврядування можуть встановлювати і регулювати механізми місцевих податків і зборів на своїй території, але тільки в рамках (переліку, межах), установлених законодавчо.

2. За змістом:

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

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

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

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

2. *Диспозиція*— частина норми права, що вказує, якою має бути поведінка суб'єктів відносин, зміст їх прав і обов'язків при настанні обставин, описаних у гіпотезі. Наприклад, механізм сплати податку з власників транспортних засобів припускає пропорційний його розподіл.

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

Податкові санкції мають такі особливостями:

а) примусовий вплив на правопорушника реалізується через вплив на його кошти (у деяких випадках передбачається погашення заборгованості перед бюджетом за податками шляхом примусової реалізації майна платника);

б) кошти платника, що справляються з нього у вигляді податкових санкцій, надходять до бюджетів чи цільових фондів в першочерговому і безперечному порядку;

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

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

д) податкові санкції передбачають іноді застосування покарання незалежно від характеру провини платника. Пеню нараховують автоматично при затримці податкових платежів, штрафи накладають за несвоєчасне звітування і т. ін.

Тема 3. ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ

Функціонування податкової системи в Україні пов'язане з багатьма проблемами і суперечностями. За своєю природою податкова система є результатом еволюції податкових відносин і детермінується багатьма специфічними факторами. Її існування зумовлене певним етапом, якого досягли суспільні правовідносини у сфері оподаткування. Ця категорія є своєрідною детермінуючою оболонкою, формою для дії податкових механізмів у державі, у якій разом з тим вплив системи на її елементи є взаємопов'язаним.

Податкова система в кожній країні є однією з основ економічної системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого - виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Податки - це об'єктивне суспільне явище, тому при побудові податкової системи слід виходити з реалій соціально-економічного стану країни, а не керуватися побажаннями, хоч і найкращими, але нездійсненними. Саме тому побудова чіткої податкової системи - це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки здійснюється найтісніший зв'язок між державою і юридичними та фізичними особами щодо формування, розподілу й використання їх доходів.

Окремі елементи утворюють податкову систему лише тоді, коли між ними формуються зв'язки сумісності, взаємоузгодженості, відповідності. Системоутворюючими чинниками при побудові податкової системи виступають саме принципи оподаткування. Побудова податкової системи відповідно до цих принципів потребує вмілого комбінування податків з різним

ступенем еластичності, з різною властивістю щодо можливостей їх перекладання, а також реалізації принципів економічної ефективності та справедливості. Таким чином забезпечується така властивість податкової системи, як її побудова на засадах взаємодоповнення. Реалізація податковою системою певної сукупності загальних та особливих принципів оподаткування надає їй неповторності.

Податкова політика - це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків. Головними критеріями податкової політики є економічна ефективність і соціальна справедливість. З одного боку, податки мають забезпечити сталу фінансову базу держави, з іншого - залишити достатньо коштів підприємствам і громадянам для збереження максимальної заінтересованості в результатах діяльності. Вся історія податкової політики зводиться до пошуків ідеалів оптимального оподаткування. Сутність, структура і роль податкової системи визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її в країні самостійно виходячи із завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги і фінансові санкції, а також обов'язки та відповідальність, які виступають невід'ємною частиною податкової системи, держава ставить єдині вимоги до ефективного ведення господарства у країні.

Податкова політика - це насамперед формування і застосування затверджених на законодавчому рівні економічних інструментів і відповідних рішень, призначених сприяти зростанню надходження платежів до бюджету, а також врахування змін чинної податкової системи, визначення механізму обчислення, сплати і зарахування платежів до бюджетів. Потрібен системний підхід до податкової політики, який би дав змогу створити податкову систему, що була б не суто фіскальною складовою, а могла функціонально коригувати економічну систему і реально стимулювати виробничу діяльність суб'єктів оподаткування.

Нині відомо кілька схем оподаткування, серед яких слід назвати три основні. Перша з них передбачає поосібне оподаткування, тобто стягнення податків з особи як такої залежно від її прибутку або інших властивостей. Друга схема передбачає стягнення податків з використовуваних загальних або неподільних ресурсів. Третя, яка найбільше поширилася у світі і діє в Україні, орієнтована на оподаткування результатів комерційної діяльності фізичних та юридичних осіб, а також частково їхньої власності.

Незалежно від змісту оподаткування будь-яка податкова система має забезпечувати надійне надходження коштів у доходну частину бюджету. Розкриваючи зміст податкової системи, науковці часто наголошують на складній природі цього поняття. З одного боку, податкова система є сукупністю

податків, зборів, платежів і виступає як механізм визначених, законодавче закріплених важелів з акумуляції доходів держави. У цьому разі вона може збігатися з системою податків, зборів і платежів. З іншого боку, податкова система містить досить широкий спектр процесуальних відносин зі встановлення, зміни, скасування податків, зборів, платежів, забезпечення їх сплати, організації контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства.

Отже, податкова система -це сукупність встановлених у країні податків, зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість.

Чинне законодавство не дає визначення податкової системи, що досить часто тягне за собою проблемні моменти не лише в теоретичних дослідженнях, а й на практиці. Згідно зі ст. 2 Закону України "Про систему оподаткування" система оподаткування являє собою сукупність податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку.

Принципи податку реалізуються через конкретний прояв, що характеризує специфіку механізму: однократність обкладання; встановлення центральним органом державної влади; універсалізація податку, що передбачає незалежність податкового тиску від форми власності; науковий підхід; принцип справедливості тощо. Загальну систему принципів оподаткування сформулював ще А. Сміт, включивши до їх складу стабільність та передбачуваність, гнучкість, рівновагу, рухомість, антиінфляційну спрямованість, зручність, рівність платників, стимулювання, економність, рівномірність охоплення. "Сучасні демократичні системи податкових відносин між органами державної влади і місцевого самоврядування базуються на таких принципах: розподілу податкових доходів органів державної влади і Місцевого самоврядування на основі чіткого розмежування їх функцій та відповідальності; формування доходів місцевих бюджетів на основі власних і закріплених податкових доходів; достатності доходних джерел для забезпечення самостійності місцевих бюджетів та виконання органами місцевого самоврядування їх функцій та повноважень; закріплення частки загальнодержавних податків за місцевими бюджетами.

М. П. Кучерявенко виділяє такі принципи побудови податкової системи України: принцип рівного податкового тиску, принцип стабільності, принцип рівності та рівноваги, принцип цілісності, принцип єдиної цілі, принцип обмеження податкового тиску, принцип раціонального поєднання прямих та непрямих податків, принцип поділу податків за рівнем компетенції органів. У

свою чергу Закон України "Про систему оподаткування" містить перелік принципів системи оподаткування. До них належать:

- 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 достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

- рівнозначність і пропорційність - справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) - на більші доходи;

- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

- соціальна справедливість - забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

- стабільність - забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

- економічна обґрунтованість - встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

- рівномірність сплати - встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

- компетенція - встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються 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 (обов'язкового

платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

- доступність - забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів). Фахівці вважають, що податкова система України в перехідний період має базуватися на таких принципах: антициклічний характер, цільове призначення податків, погодження податкових ставок, рівність і справедливість, гнучкість податкової системи, однозначність тлумачення, недопустимість необґрунтованих пільг, автоматична індексація податків і зборів, відповідальність платників податків, системний підхід, численність податків тощо.

Податкова система є різновидом відкритої динамічної системи, Це сукупність встановлених у країні податків. Її відкритість означає необхідність аналізу, передусім зовнішніх чинників, під впливом яких відбувається її становлення. Вимога системності полягає в тому, що податки мають бути взаємопов'язані, органічно доповнювати один одного, не суперечити системі в цілому та її елементам. Системний підхід означає, що мають реалізовуватися обидві функції податків. З позиції фіскальної функції податкова система має забезпечити гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету, з позиції регулюючої забезпечувати державі можливість впливу на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства. Податкова система повинна включати досить широке коло податків різної цілеспрямованості, оскільки практично неможливо щоб одночасно в одному податку цілком реалізувалися обидві функції.

Оскільки податки - це по суті продукт еволюції економіки і держави, то податкова система формується перш за все під впливом об'єктивних чинників. У той же час у сучасній демократичній правовій державі запровадження тих чи інших форм оподаткування є результатом волевиявлення членів парламенту, компромісу інтересів різних політичних груп, які у свою чергу представляють інтереси різних верств суспільства.

Становлення відносин між органами державної влади і місцевого самоврядування з приводу розподілу податкових доходів між державним і місцевим бюджетами в Україні має свої особливості:

- нерозвиненість системи місцевих податків і зборів та як наслідок - відсутність у місцевих бюджетах власної доходної бази;

- постійний перегляд переліку і пропорцій розподілу загальнодержавних податків і зборів між державним і місцевими бюджетами;

- відсутність ефективної системи фінансового вирівнювання при великих розбіжностях у податкоспроможності регіонів, що зумовлює великі розриви в обсягах суспільних послуг на душу населення між регіонами.

Щодо складу податкової системи України, то її основу створюють податки, аналогічні тим, які становлять ядро податкових систем більшості сучасних розвинутих країн, що свідчить про загальну закономірність уніфікації оподаткування.

Слід зауважити, що, на відміну від основних податків, які становлять серцевину податкової системи України і склад яких не змінюється, склад решти обов'язкових платежів періодично зазнає змін. Законом УРСР "Про систему оподаткування" в редакції від 25 червня 1991 р. до загальнореспубліканських віднесено 16 податків, зборів та обов'язкових платежів. Згідно з Законом України "Про систему оподаткування" в редакції від 18 лютого 1997 р. (зі змінами, внесеними в наступні роки), податкова система включає 23 загальнодержавні податки і збори. Цей перелік був розширений за рахунок включення: рентних платежів; збору до Державного інноваційного фонду; плати за торговий патент за деякі види підприємницької діяльності; фіксованого сільськогосподарського податку; збору на розвиток виноградарства; єдиний митний збір; гербовий збір. Деякі з цих зборів вже скасовані. В той же час цей перелік включає податки і збори, які на території України ще не справляються (наприклад, податок на нерухомість ще не запроваджено).

Вищезазначене дає можливість зробити висновок про існування в Україні тенденції до розширення переліку податків і зборів, що входять до її податкової системи. Також є тенденція до поєднання у системі особистих та реальних податків. Крім того, простежується тенденція до диференційованого оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють без створення юридичної особи, а також зі створенням юридичної особи, а серед останніх - до диференційованого оподаткування, з одного боку, великих і середніх за розмірами підприємств, а з іншого - суб'єктів малого підприємництва. Наслідком такої диференціації стало поєднання в межах однієї податкової системи двох підсистем оподаткування - звичайної для одного виду платників і спрощеної для іншого.

Слід зауважити, що суб'єкти малого підприємництва, які сплачують єдиний податок, не є платниками багатьох видів податків і зборів, зокрема податку на додану вартість (за винятком, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів єдиним податком за ставкою 6%), прибуткового податку тощо.

Крім обумовлених об'єктивними причинами тенденцій, у розвитку податкової системи України спостерігається така особливість, як обмежене застосування майнових податків, що повинні бути доповненням до особистих. Крім податку на нерухомість до складу податкової системи України поки не входить ще один з поширених у країнах з розвинутою ринковою економікою податків - податок на спадщину і дарування (хоч згідно з законопроектом, що перебуває з 2002 р. на розгляді у парламенті, планується справляти прибутковий податок з громадян зі спадщини та дарування).

Розробляючи податкову політику та впроваджуючи її у життя, органи державної влади повинні базуватися також на методології оподаткування. Методологія оподаткування - це теоретичне, науково-практичне і концептуально-правове обґрунтування сутності поняття "податок" - одночасне дослідження податку як об'єктивної економічної категорії та конкретної форми правових взаємовідносин платників податків з державою.

Органічним елементом методології оподаткування є сфера його методичного забезпечення. Методичні основи оподаткування - це вибір податкових форм й наповнення їх конкретним змістом (прийняття організаційно-правового порядку обчислення і стягнення податків), встановлення прав та обов'язків сторін податкових правовідносин. Створення методик оподаткування, які адекватно відображають стан економіки і політики є логічним завершенням методологічних досліджень податкових проблем у межах кожного етапу податкового реформування.

Тема 4. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Відомо, що адміністрування податків і зборів є однією з найважливіших ознак держави та необхідною умовою її існування. Адміністрування (від англ. "administration") означає управління, організація, виконання, здійснення, нагляд (контроль); у широкому розумінні, це - організаційно-розпорядча діяльність керівників і органів управління, що здійснюється шляхом наказів і розпоряджень. Адміністрування процесів оподаткування об'єднує за допомогою однієї ідеї комплекс заходів, спрямованих на забезпечення виконання законодавчих та нормативно-правових актів. Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

Існують різні види адміністрування у фінансовій та економічній сферах. На відміну від них податкове адміністрування являє собою комплекс правових, економічних і фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної і повної сплати податків і зборів з метою задоволення фінансових потреб суспільства в цілому, а також розвитку економіки країни шляхом перерозподілу фінансових ресурсів.

Отже, під податковим адмініструванням слід розуміти сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, - за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Забороняється формування показників податкової звітності та митних декларацій на підставі даних, не підтверджених відповідними документами. Для обрахування об'єкта оподаткування платник податку на прибуток повинен використовувати дані бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат із врахуванням положень Податкового кодексу України.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання - з передбаченого граничного терміну подання такої звітності.

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів платник податків зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити орган державної податкової служби за місцем обліку та митний орган, яким було здійснено митне оформлення відповідної митної декларації.

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до органу державної податкової служби, митного органу.

На підставі документарного підтвердження даних платник податку у строки, встановлені законом, подає податковому органу податкову декларацію (розрахунок) - документ, на підставі якого здійснюється нарахування та сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого або сплаченого податку.

Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність.

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть:

- юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які визначені платниками податків, а також їх посадові особи.

Відповідальність за порушення податкового законодавства відокремленим підрозділом юридичної особи несе юридична особа, до складу якої він входить;

- фізичні особи - платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом;

- податкові агенти.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені строки органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків.

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений звітний період подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є, незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Податкова декларація подається до органу державної податкової служби за вибором платника податків в один із таких способів:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до органу державної податкової служби в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Прийняття податкової декларації є обов'язком органів податкової служби. Причому, під час прийняття податкової декларації уповноважена особа податкової служби зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення лише всіх обов'язкових реквізитів. Інші показники, зазначені в податковій декларації, до її прийняття перевірці не підлягають.

За умови дотримання цих вимог посадова особа зобов'язана зареєструвати декларацію датою її фактичного отримання органом податкової служби. При цьому декларація вважається прийнятою.

За зверненням платників податків контролюючі органи безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства. Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію. За вибором платника податків консультація надається в усній або письмовій формі.

Причому, платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої у письмовій формі, не може бути притягнуто до відповідальності.

Платник податку, як правило, самостійно обчислює суму податкового зобов'язання та пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації. Але контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, якщо:

а) платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію;

б) дані перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

в) згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є контролюючий орган;

г) рішенням суду, що набрало законної сили, особу визнано винною в ухиленні від сплати податків;

д) дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів;

е) результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях.

Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Не підлягає оскарженню податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податків.

Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (та у разі потреби - з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати) протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

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 для подання податкової декларації.

У разі, коли сума грошового зобов'язання платника податків розраховується самостійно контролюючим органом, такий контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків повідомлення-рішення. Таке повідомлення-рішення повинно містити підставу для такого нарахування податкового зобов'язання, посилання на норму Податкового кодексу України або іншого закону, контроль за виконанням якого покладено на контролюючий орган, відповідно до якої був зроблений перерахунок грошових зобов'язань платника податків; граничні строки сплати грошового зобов'язання та строки виправлення показників податкової звітності; попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання у встановлений строк; граничні строки, передбачені для оскарження такого податкового повідомлення-рішення.

До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій.

Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) юридичній особі, якщо його передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення.

У разі, коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, орган державної податкової служби надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення.

Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.

Тема 5. ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством.

Платникам податків властиві такі ознаки:

1. Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин.

Традиційно платниками податків виступають фізичні та юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Разом з тим, є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні та фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи.

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

3. Платники податків — це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать. Хто безпосередньо сплачує податок — другорядне питання: це може бути особисто платник податків, його представник або податковий агент.

Різноманіття платників податків зумовлює потребу їх класифікації за різними підставами. Класифікація має важливе значення як для теорії податкового права, так і для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі різновиди платників податків, і, по-друге, така класифікація закладає основи правового статусу того чи іншого платника податків.

Платників податків можна класифікувати за такими підставами:

I. Залежно від способу організації господарської діяльності:

- 1) фізичні особи;
- 2) юридичні особи;
- 3) іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб;
- 4) юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні та фізичні особи,

що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);

- 5) відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
- 6) консолідована група платників податків.

II. Залежно від податкової юрисдикції держави:

1) резиденти — особи, які мають місце постійного проживання чи місцезнаходження в даній державі і доходи яких підлягають оподаткуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність);

2) нерезиденти — особи, які не мають місця постійного знаходження в державі і в яких оподаткуванню підлягають лише доходи, отримані ними наданій території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність).

Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

— постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій — в Україні це 183 календарних дні);

— джерела отриманих доходів;

— межі податкової відповідальності — повної чи обмеженої.

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

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

III. Залежно від розмірів сукупного валового доходу:

1) великий платник податків — це особа (юридичний, відособлений підрозділ без статусу юридичної особи, постійне представництво іноземної юридичної особи), сукупний валовий дохід якої становить від 4 до 20 млн грн.;

2) середній платник податків — це особа (всі платники, перераховані в першій групі), обсяг сукупного валового доходу якої становить до 4 млн грн. У встановлених законодавством випадках ці суб'єкти можуть виступати малими платниками податків;

IV. Залежно від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податку:

- 1) юридичний платник податків;
- 2) фактичний платник податків.

Цей критерій має місце при непрямому оподатковуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти в бюджет перераховує суб'єкт, який реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який є фактичним платником податків. Отже, юридичний платник податку — це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет.

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

Більше відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, оскільки відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному разі визначає платником тільки одного суб'єкта. Відповідно до п. 1.3 ст. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» платник податку — це особа, яка зобов'язана здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем.

Наведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожен окрему групу платників податків можна класифікувати за своїми специфічними підставами.

Обов'язки і права платників податків

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

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

Право платника податків — це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платника податків означає, що він може будувати свою поведінку на власний розсуд, але в межах того, що йому не заборонено податковим законом. При цьому невикористання платником податків свого права не повинно означати його припинення. Платник податків повинен мати можливість використати своє право у будь-який час, поки це право існує.

Реалізація платником податків свого права повинна бути забезпечена примусовою силою держави. Це положення означає, що до осіб, які перешкоджають платникові податків реалізувати свої права, держава зобов'язана застосувати примусовий захід, що в остаточному підсумку дозволить платникові податків реалізувати його законне право.

При розгляді обов'язків і прав платників податків слід звернути увагу на порядок розташування цих категорій: спочатку — обов'язки, а потім — права. Пояснюється це самою природою обов'язку зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними розпорядженнями з боку держави щодо реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує насамперед обов'язок, що визначає і низку прав.

Фізичні особи як платники податків

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

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

До фізичних осіб, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, належать суб'єкти, визначені такими відповідно до цивільного законодавства¹. При цьому для застосування до них особливого механізму оподаткування важливе значення має той факт, що свої доходи такі суб'єкти повинні одержувати саме від здійснення підприємницької діяльності. Фізичні особи— суб'єкти підприємницької діяльності у встановлених законодавством випадках мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності а також обрати спосіб оподаткування доходів за фіксованим розміром податку.

При визначенні статусу фізичних осіб—платників податків важливу роль відіграє категорія податкової правосуб'єктності. Тільки маючи цю юридичну властивість, фізична особа може бути безпосереднім носієм податкових обов'язків і прав і реалізовувати їх у податкових правовідносинах.

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

У законодавстві України як кількісний критерій резидентства для фізичних осіб визначено 183 календарні дні (цілком або сумарно) протягом року. Цей критерій фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року. Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично перебували на території України не менш ніж 183 дні (цілком чи сумарно) у будь-якому послідовному 12-місячному терміні, що розпочинається чи закінчується в податковому періоді. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, в який фізична особа фактично перебувала на території України, незалежно від тривалості цього перебування. До часу фактичного перебування на території України зараховується час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїжджала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

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

Для застосування механізму оподаткування до фізичних осіб враховують також і такі підстави:

— здійснення економічної діяльності чи одержання доходів з джерел у державі. Економічною діяльністю є будь-яка діяльність з виробництва і реалізації товарів (робіт, послуг), а також діяльність, спрямована на одержання прибутку (доходів), незалежно від результатів такої діяльності. Економічною вважають діяльність підприємницьку та посередницьку, довірче керування майном, прийняття (надання) однією особою перед іншою обов'язків здійснювати (чи утримуватися від здійснення) певні дії на платній основі;

- наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню;
- здійснення операцій чи дій, що підлягають оподаткуванню;
- участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів.

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

1. Місце постійного проживання. Це місце, де особа фактично проживає, а за неможливості встановити таке місце — місце, де ця особа зареєстрована як

платник податку у встановленому порядку, чи місце, зазначене в паспорті або іншому посвідченні особи. Місцем перебування фізичної особи, яка не досягла повноліття, чи фізичної особи, що перебуває під опікою чи піклуванням, визнається місце, де вона фактично проживає, а за неможливості встановити це місце — місце, де ця особа зареєстрована у встановленому порядку, чи місце, що зазначене в паспорті чи іншому посвідченні особи, чи місце перебування його батьків (одного з батьків), усиновителя, опікуна чи попечителя.

2. Принцип громадянства, що застосовують разом із принципом місця проживання чи місцезнаходження суб'єкта. Його застосування передбачає низку особливостей:

1) центр особистих і економічних інтересів (місце, де особа має найтісніші особисті чи економічні зв'язки);

2) місце фактичного проживання — місцезнаходження будинку, квартири чи іншого житлового приміщення, де постійно чи переважно ця особа мешкає.

Юридичні особи як платники податків

Юридичні особи в Україні діють в організаційно-правових формах, установлених законодавством.

Юридичними особами—платниками податків є:

1) українські підприємства й організації;

2) іноземні підприємства й організації.

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

Нерезидентами є юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. Нерезидентами також є

розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

Резидентство юридичних осіб—платників податків визначають на такій основі.

1. Місце реєстрації. Підприємство визнають резидентом, якщо його засновано в державі для здійснення на її території діяльності у формі певної організаційної структури. Підприємства є резидентами, якщо вони зареєстровані в Україні, незалежно від місця здійснення діяльності.

2. Місце управління. Місцем управління підприємством вважається місце здійснення повноважень діючим вищим органом управління (відповідно до статуту чи установчого документу). Якщо підприємством управляє фізична особа, що є його власником, то місцем управління вважається місце проживання власника. Якщо немає вищого органа управління, місцем управління вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

3. Місце діяльності. За цією ознакою резидентом є особа, що здійснює основний обсяг ділових операцій на території країни.

Юридичних осіб—платників податків класифікують також за такими підставами:

1) залежно від джерела фінансування — бюджетні (юридичні особи, що на 100 відсотків фінансуються за рахунок коштів бюджетів) і небюджетні, що фінансуються за рахунок власних і/чи залучених коштів;

2) залежно від галузевої належності — на сільськогосподарській, промисловій, торговій тощо;

3) залежно від цільової спрямованості діяльності — на прибутковій та неприбутковій.

Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб

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

Для того, щоб бути платником податків і зборів в Україні, іноземна юридична особа, що здійснює діяльність на її території, насамперед повинна стати на облік у податковому органі за місцем здійснення своєї діяльності.

Законодавством передбачено, що для постановки на облік іноземній юридичній особі слід подати в податковий орган України оформлену заявку, до якої додати документи, що підтверджують факт створення і реєстрації іноземної юридичної особи відповідно до законодавства тієї держави, яка є місцем її реєстрації (виписка з торгового реєстру країни постійного місця перебування, документи, що підтверджують платоспроможність). Іноземна юридична особа, яка пройшла реєстрацію й одержала ідентифікаційний податковий номер і в силу цього стала потенціальним українським платником податків, бере на себе обов'язок сплачувати всі встановлені українським податковим законодавством податки, збори (обов'язкові платежі) у встановлених випадках. Однак на відміну від національних юридичних осіб джерелами правового регулювання оподаткування іноземних юридичних осіб є також міждержавні договори про запобігання подвійному оподаткуванню.

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

Термін «постійне представництво», що застосовується у міжнародних угодах про запобігання подвійному оподаткуванню, означає постійне місце діяльності, через яке особа з постійним місцеперебуванням в одній договірній державі здійснює діяльність в іншій договірній державі.

Відповідно до п. 1.17 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»¹ постійне представництво — це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. З метою оподаткування до постійних представництв прирівнюються резиденти, що мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав і обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту тощо).

Податкова звітність постійних представництв нерезидентів в Україні має свої особливості. Відповідно до п. 16.12 ст. 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» податок на прибуток нерезидента обчислюється платником податку і підлягає підтвердженню податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва. Нерезидент щорічно отримує від податкового органу підтвердження щодо сплати податку на прибуток. Відповідно до цього Закону щорічно в обов'язковому порядку проводяться аудиторські перевірки фінансово-господарської діяльності нерезидента.

Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи

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

Облік результатів спільної діяльності веде платник податку, уповноважений на це іншими сторонами відповідно до умов договору, але окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Виконання обов'язку з податкової звітності покладено також на платника податків, уповноваженого сторонами групи без статусу юридичної особи. Податкову звітність за результатами діяльності групи без статусу юридичної особи платник податків—резидент подає в порядку і формі, встановлених податковим законодавством України. При цьому таким платником податків може бути тільки резидент (юридична чи фізична особа); і саме він несе відповідальність за утримання і перерахування до бюджету податку на доходи групи без статусу юридичної особи. Якщо платник податку групи без статусу юридичної особи (резидент) здійснює на користь нерезидента — учасника договору про спільну діяльність виплату з доходу, отриманого таким нерезидентом від здійснення спільної діяльності на території України, то він (платник) зобов'язаний додатково сплачувати податок на репатріацію доходів у розмірі 15 відсотків від суми такого доходу за рахунок цієї виплати.

Нерезидент (чи постійне представництво нерезидента), що є учасником договору про спільну діяльність на території України групи без статусу юридичної особи і має переваги, відповідно до міжнародних договорів України про звільнення (зменшення) від оподаткування доходу, отриманого в результаті спільної діяльності на території України, подає до податкового органу за місцезнаходженням платника податку відомості про доходи, що звільнені від оподаткування або обкладаються податком заставками, встановленими таким договором, тобто обов'язок надання цих відомостей лежить не на платнику даної групи, а безпосередньо на самому нерезиденті (постійному представництві нерезидента).

Відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи

Багато юридичних осіб здійснюють свою господарську діяльність на території різних регіонів держави у формі філій або представництв. Згідно зі ст. 31 Цивільного кодексу України юридична особа може відкривати філії і

представництва в порядку, встановленому цивільним законодавством. Філія являє собою відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза місцем його перебування і реалізує всі його функції чи їх частину, в тому числі функції представництва, тоді як представництво — це відокремлений підрозділ юридичної особи, розташований поза місцем її перебування, що представляє та захищає інтереси юридичної особи¹. Отже, представництво створюється лише для вираження зовні інтересів юридичної особи і забезпечення їхнього захисту, ніяких виробничо-господарських функцій воно не виконує. Філія ж — ширше поняття: вона може займатися усіма видами діяльності юридичної особи чи частиною їх, тобто безпосередньо виробничо-господарською діяльністю, і поряд з цим бути представником. І філії, і представництва створюються як відокремлені підрозділи, тобто вони не користуються правами юридичної особи і діють на підставі положень, що затверджуються юридичною особою.

Податкове законодавство неоднозначно підходить до визначення відокремлених підрозділів платниками податків: в одних випадках на них покладається цілий комплекс податкових обов'язків (податкова реєстрація, сплата податку, податкова звітність); в інших — тільки частина такого комплексу (наприклад, обов'язок зі сплати податку виконує відокремлений підрозділ, а обов'язок з податкової звітності виконує юридична особа); у третіх — юридична особа, яка зареєструвала відокремлений підрозділ¹, усі податкові обов'язки такого підрозділу виконує самостійно.

Філії і представництва юридичних осіб податкове законодавство розглядає як самостійних платників податків тільки у разі, якщо на них покладено обов'язок сплачувати конкретні податки і збори. Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» філії, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на відміну від головного підприємства на території іншої територіальної громади, є платниками податку. При цьому платниками податку є тільки ті філії, що мають банківські рахунки, ведуть окремий облік своєї діяльності і складають баланс. Якщо філія має банківський рахунок, веде окремий облік своєї діяльності і складає баланс, але розташована на тій самій території територіальної громади, що і головне підприємство, то така філія не є самостійним платником податку. При цьому і головне підприємство, і філію розглядатимуть як єдиного платника податків. Відповідно, головне підприємство сплачуватиме податок виходячи із загального результату діяльності самого підприємства і його філій. Якщо філія відповідає критеріям платника податку, то відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» оподаткування можливе за двома варіантами: або філія платить податок самостійно, або його головне підприємство переходить на сплату консолідованого податку. Якщо ж філія і

головне підприємство не переходять на сплату консолідованого податку і сплачують податок окремо, то їх розглядають як окремих платників. У цьому разі до філії застосовуватимуть всі положення податкового законодавства (ведення обліку валових доходів і витрат, нарахування амортизації, складання декларації про прибуток).

Це не єдине положення, коли відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи є самостійним платником податків. Але в цілому обов'язок зі сплати податків і зборів, що вони виконують, по суті, є обов'язком тих юридичних осіб, яких вони представляють. У такому разі відокремлені підрозділи не несуть обов'язок зі сплати податку, а лише виконують такий обов'язок юридичної особи у відповідній її частині.

Консолідована група платників податків

Консолідована група платників податків — це створене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи кількох податків. Це не означає створення нової юридичної особи, а консолідовану групу розглядають як єдиного платника податків.

На сьогодні в податковому законодавстві України консолідація стосується саме консолідованого виконання податкових обов'язків одного платника податків, а не утворення консолідованої групи платників податків. Останній варіант існує в податковому законодавстві Російської Федерації.

Консолідована група платників податків може бути створена лише на підставі договору між її учасниками. При цьому тільки за умови, якщо учасниками цієї групи є підприємства й організації — податкові резиденти. Підприємство чи організація не може бути учасником більш ніж однієї консолідованої групи платників податків. Банки, страхові організації також можуть бути учасниками консолідованої групи платників податків за умови, що і всі інші учасники такої групи є або банками, або страховими організаціями. Після створення консолідованої групи платників податків її реєструє як таку податковий орган за місцем обліку головного підприємства.

Місцем діяльності консолідованої групи платників податків визнається місце діяльності головного підприємства цієї групи. Консолідована група платників податків має всі права і несе всі обов'язки платника податків відповідно до актів податкового законодавства. Права й обов'язки консолідованої групи платників податків реалізуються головним підприємством цієї групи. На головне підприємство такої групи покладаються, зокрема, обов'язки з ведення зведеного обліку, необхідного для правильного

обчислення і сплати податків (зборів), щодо яких вона виступає як єдиний платник податку, з безпосередньої сплати цих податків (зборів), а також подання звіту учасниками цієї групи про виконання її податкових обов'язків. Учасники консолідованої групи платників податків звільняються від обов'язку безпосередньої сплати тих податків (зборів), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку. Учасники такої групи несуть солідарну відповідальність за виконання її податкових зобов'язань по тих податках (зборах), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку, а також зі сплати відповідних пені та штрафів при невиконанні чи неналежному виконанні головним підприємством покладених на нього відповідно до актів податкового законодавства обов'язків.

Вихід підприємства зі складу консолідованої групи платників податків не знімає з нього відповідальності поряд з іншими учасниками цієї групи щодо виконання податкових обов'язків такої групи.

Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит

Під особами, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, розуміються зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків платників податків, контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів і мит до бюджетів і надання інформації про платника податків, необхідної для нарахування податків і зборів.

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

- 1) банки і фінансово-кредитні установи;
- 2) податкові агенти;
- 3) збирачі податків, зборів і мит.

Банки і фінансово-кредитні установи як суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, виконують доручення платників податків про перерахування податків і зборів у бюджет у встановлений законодавством термін. Цей обов'язок банків і фінансово-кредитних установ має законодавче закріплення. Відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування», банки й інші фінансово-кредитні установи виконують доручення платників податків і зборів (обов'язкових платежів) про перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) у Державний бюджет України і місцеві бюджети у встановлений законами України термін. Як особи, що сприяють сплаті податків зборів і мит, банки й інші фінансово-кредитні установи відповідно до ч. 1 ст. 12 Закону України «Про систему

оподаткування» зобов'язані подавати державним податковим органам на їхній запит відомості про наявність і рух коштів на поточних і депозитних рахунках платників податків — клієнтів цих установ.

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

Статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. З одного боку, стосовно платників податків вони представляють фіскальні органи, оскільки реалізують функції з нарахування, обліку й утримання податку. З іншого боку, у відносинах з податковими органами їм призначено роль зобов'язаних суб'єктів, що породжує деякі ідентичні обов'язки податкових агентів і платників податків перед податковими органами. Пояснюється це також тим, що як суб'єкт податкових правовідносин податковий агент, з однієї боку, виступає як особа, що сприяє сплаті податку, а з іншого — як платник податків, тобто один суб'єкт одночасно є і податковим агентом, і платником податків, і, можливо, навіть більше платником податків, бо під час податкової перевірки контролюючий орган цікавиться таким суб'єктом насамперед як платником податків, а в ході перевірки паралельно перевіряються і функції такого суб'єкта як податкового агента. Рішення ж за результатами перевірки приймається щодо платника податків, що одночасно може виступати і податковим агентом.

Слід зазначити, що обов'язки податкового агента виникають тільки за наявності реальної можливості утримувати і перераховувати податок платника, тобто за наявності відповідного джерела, яке є в його розпорядженні у вигляді коштів платника податків. Якщо у платника податків немає коштів, у податкового агента не виникає обов'язку з утримання і перерахування податку до бюджету. Однак така ситуація спричиняє обов'язок податкового агента повідомити податковий орган про неутримання податку в закріпленій законодавством термін.

Збирачі податків, зборів і мит (далі — збирачі податків) — це особи, що здійснюють приймання таких коштів від платників податків (платників зборів і мит), контролюють їхню сплату і перераховують до бюджету на основі

податково-правових або інших норм. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, бо виступають суб'єктами, що здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів.

На відміну від податкових агентів, збирачі податків, насамперед, не виплачують доходи платникам податків і не мають повноважень з утримання податків, і, далі, збирачі податків здійснюють приймання коштів у платників податків з волевиявлення останніх, як правило, платник податків вносить той чи інший обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридично значущих дій. У податковому законодавстві України не закріплені окремо обов'язки і права збирачів податків, однак їхні функції закріплено безпосередньо тими нормативними актами, що регулюють винятково діяльність таких суб'єктів. Є два основні обов'язки збирачів податків: 1) приймання обов'язкових платежів, у встановлених законодавством випадках, і здійснення контролю за повнотою і своєчасністю їхньої сплати; 2) надання інформації в термін, визначений законодавством, у відповідні державні органи (податкові органи, органи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, державні статистичні органи тощо).

Облік платників податків

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

22 грудня 1994 року було прийнято Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів» і в листопаді 1997 року податкові органи завершили формування автоматизованої інформаційної системи з контролю за сплатою фізичними особами податків та інших обов'язкових платежів, у результаті якого було створено державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів. Кожній особі в державному реєстрі надається власний ідентифікаційний номер, без якого неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну плату. Ідентифікаційний номер містить дані про платника податків:

дату народження, порядковий номер при реєстрації цього громадянина і стать. Остання десята цифра ідентифікаційного коду призначена для захисту від випадкових помилок.

22 січня 1996 р. постановою Кабінету Міністрів України було затверджено Положення «Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України». Це положення закріплює єдину автоматизовану систему обліку, нагромадження й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремі підрозділи (філії, відділення, представництва). Метою створення державного реєстру стало забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. До реєстру включаються дані про юридичних осіб, які розташовані і здійснюють свою діяльність на території України чи за її межами, але створені за участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні й економічні дані.

Якщо суб'єкт підпадає під визначення ст. 2 Закону України «Про податок на додану вартість», тобто є платником такого податку, то він зобов'язаний зареєструватися як платник податку на додану вартість відповідно до Положення про реєстр платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 року № 79 Ч Реєстр платників податку на додану вартість — це автоматизована система збору, нагромадження й обробки даних про осіб, що відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» і Указу Президента України від 7 серпня 1998 року «Про деякі зміни в оподаткуванні» зобов'язані здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем. При включенні до реєстру будь-якої особи, діяльність якої підлягає оподаткуванню, їй надається індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з реєстру в зв'язку з вибуттям зі складу платників податку на додану вартість.

Крім розглянутих видів реєстрацій платників податків існують ще й такі: реєстрація в Пенсійному фонді, Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (не всі суб'єкти підприємницької діяльності проходять обов'язкову реєстрацію в цьому органі, що здійснюється відповідно до Інструкції про порядок надходження, обліку і витрати коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затвердженої постановою Правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати

працездатності від 26 червня 2001 р. №16); реєстрація у Фонді соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворювань України (реєстрація в цьому Фонді буває обов'язкова і добровільна, відповідно до Інструкції про порядок перерахування, обліку і витрати страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, затвердженої постановою Правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 20 квітня 2001р. №12); реєстрація у Фонді загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (така реєстрація стосується роботодавців, відповідно до Інструкції про порядок нарахування і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття й обліку їхнього надходження у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, затвердженої наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18 грудня 2000 р. №339, роботодавці зобов'язані зареєструватися як платники страхових внесків у центрах зайнятості, на яких покладено функції робочих органів виконавчої дирекції Фонду).

Тема 6. СПЛАТА ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

1. Форми сплати податків і зборів

Сплата податку являє собою сукупність дій платника податків щодо фактичного внесення сум податку, які підлягають сплаті, до відповідного бюджету або цільового фонду. Існує три форми сплати податків:

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

Відповідно до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті безготівкові розрахунки являють собою перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств та фізичних осіб

коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки одержувачів коштів. При цьому для підприємства, що вносить гроші в банк, ця операція є операцією з готівкою, і, тим самим, щодо неї діє обмеження суми платежу — не більше 3000 грн.

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

При здійсненні операцій по розрахунках у готівковій або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг відповідно до Закону України «Про порядок застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі та громадського харчування та послуг» від 1 червня 2000 року приватний підприємець може застосовувати реєстратори розрахункових операцій. А згідно зі ст. 14 Декрету «Про прибутковий податок із громадян» у тому разі, якщо приватний підприємець займається тільки торгівлею на ринку і не одержує доходи з інших джерел, він звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат. Якщо йому дозволено не вести облік доходів і витрат, він може не вести облік руху грошових коштів.

2.Натуральна форма. Раніше був прикладом фіксований сільськогосподарський податок, який сплачували сільськогосподарські товаровиробники у грошовій формі або у вигляді постачань сільськогосподарської продукції.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку мали право на вибір форми сплати фіксованого сільськогосподарського податку: в грошовій формі або у вигляді постачань сільськогосподарської продукції. Постачання зерна за рахунок фіксованого сільськогосподарського податку здійснювали сільськогосподарські товаровиробники в узгоджені з районною державною адміністрацією строки. Зобов'язання з доставки товарної сільськогосподарської продукції до заготівельних підприємств та організацій за рахунок фіксованого сільськогосподарського податку покладалися на платників податку.

У деяких випадках можлива також сплата цінними паперами (векселями, казначейськими звільненнями). Щоправда, подібні форми застосовують (або повинні застосовувати) як винятки із загального правила грошової сплати податків і зборів.

Останнім часом усе частіше застосовують банківські платіжні картки міжнародних платіжних систем на території України, що являють собою спеціальний платіжний засіб, з допомогою якого одержувачу платіжної картки надається можливість здійснювати операції сплати за товари (послуги) й одержувати грошові кошти. На території України застосовують платіжні картки, емітовані банками — членами внутрішніх платіжних систем, та платіжні картки, емітовані банками (резидентами і нерезидентами України), що є членами міжнародних платіжних систем. Зарахування (поповнення) коштів на картрахунки фізичної особи може здійснюватися за рахунок внесення грошових коштів через касу свого або іншого банку (установи банку) шляхом переведення коштів з інших поточних або депозитних рахунків фізичної особи, а також з рахунків інших осіб за їх дорученням та з урахуванням обмежень, визначених чинним законодавством. Зарахування (поповнення) коштів на картрахунки юридичних осіб здійснюється з їх поточних рахунків і за рахунок коштів, що вносяться готівкою як відшкодування за кошти, використані власниками корпоративних платіжних карток понад встановлені нормами витрати.

Операції, які здійснюють на території України власники платіжних карток, виконуються тільки у валюті України. Винятки становлять одержання клієнтами готівки в іноземній валюті зі своїх картрахунків в іноземній валюті в касах і через банкомати уповноважених емітентів або в уповноважених банках, що надають платіжні картки від імені емітентів та одержання готівки в іноземній валюті в касах і через банкомати уповноважених банків власниками платіжних карток міжнародних платіжних систем, що є клієнтами емітентів-нерезидентів.

*3.Комплексна форма сплати податків*зумовлює взаємодію двох попередніх і використовується, наприклад, при зверненні стягнення на майно боржника за рахунок погашення недоїмки щодо податків і зборів. Відповідні податки, збори(обов'язкові платежі) і неподаткові платежі, які не вносяться до бюджетів у встановлений термін сплати, вважаються недоїмкою. При надходженні сум на сплату недоїмки в першу чергу погашається недоїмка, а

потім пеня. Утворення недоїмки є наслідком порушення податкового законодавства. Недоїмку стягують податкові органи в безперечному порядку з нарахуванням пені. Комплексність тут виявляється у тому, що, з одного боку, сума податку сплачується з джерел, які мають натуральні форми (конкретні види майна), з іншого — недоїмка все-таки погашається коштами, що отримані від реалізації майна платника податку. При цьому звернення стягнення може здійснюватися і безпосередньо на грошові кошти (кошти дебітора, що є на його рахунках у банку, за винятком бюджетних рахунків).

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

2. Способи сплати податків і зборів

Існує три основних способи сплати податку: *1. Кадастровий* — спосіб сплати податків, в основу якого покладено перерахування суми відповідно до визначеної шкали, яка оснований на певному виді майна, тобто податок справляється на основі зовнішніх ознак передбачуваної середньої прибутковості майна. Він застосовується при обчисленні і справлянні прямих реальних податків. При цьому способі кадастр використовується як перелік найбільш типових об'єктів оподаткування, що класифікуються за певними ознаками та визначають середню прибутковість об'єкта оподаткування. Розрізняють два види кадастрів залежно від об'єктів оподаткування — промислові та поземельні.

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

а) парцелярний (характеризує земельні ділянки, що поділяються на частини з різним рівнем доходів і способом використання (ліс, луг, пасовище, рілля), а відповідно — і оподаткування);

б) реальний (характеризує земельну ділянку як об'єкт оподаткування в цілому, без розподілу земель на різні види залежно від особливостей використання). При справлянні податку за кадастр править список населення певної території, а у зв'язку зі зміною фізичного стану майна та його вартості кадастр періодично уточнюють (актуалізують).

2. Деклараційний — спосіб реалізації платником податків обов'язку щодо сплати податку на підставі надання до податкових органів офіційної заяви (декларації) про отримані доходи за певний період і про свої податкові зобов'язання. На підставі цієї заяви податковий орган нараховує податок і зобов'язує платника податків перерахувати його після повідомлення. Застосування деклараційного способу не виключає й поетапного внесення сум податку в формі авансових платежів. У цьому разі підсумкове надання декларації є певною заключною, контрольною дією платника. Авансовий податковий платіж являє собою спосіб сплати податку, за якого суми, що направляються до бюджету, сплачуються у встановленому порядку до настання терміну платежу за податком.

3. Попередній (авансовий) — застосовується в основному при безготівковому утриманні і полягає в тому, що податки стягуються з джерела доходу. Розрізняють джерело пасивних доходів і джерело активних доходів. Під джерелом пасивних доходів розуміють ті активи, що приносять доход особі. У цьому разі джерело має бути виражене у певній формі — у формі майна, цінних паперів тощо. Під джерелом активних доходів розуміють безпосереднє виконання робіт, надання послуг тощо.

Суми податку утримуються платником в момент видачі коштів одержувачу і при цьому автоматично перераховуються до бюджету до видачі доходу. Авансовим цей спосіб називають тому, що податкові перерахунки здійснюються до одержання платником доходу, тобто платник немовби авансує державу.

Порядок сплати податку — це способи внесення платником податку або податковим агентом суми податку до відповідного бюджету. При сплаті податків платник повинен знати:

- напрямок платежу (до державного або місцевого бюджету);
- кошти сплати податку (у гривнях);
- механізм платежу (у безготівковому або готівковому порядку, натуральному);

- підставу платежу (сплата податку або збору);
- особливості контролю за сплатою податку.

3. Терміни сплати податків і зборів

Згідно зі ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний вчасно і в повному обсязі сплачувати податки. З метою реалізації обов'язків платника податків у законодавчих актах встановлено терміни сплати податку. Отже, своєчасна сплата податків і зборів є одним з основних обов'язків платника податків.

Терміном сплати податку визнаний період часу, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку і завершується моментом закінчення терміну сплати податку. Терміни сплати податків залежать від виду останніх: термінові вони або періодично-календарні:

Термінові податки — це податки, що сплачуються протягом певного терміну з моменту виникнення податкового обов'язку. Такими, зокрема, є сплата податку з власників транспортних засобів при придбанні транспортного засобу або дати обов'язкового технічного огляду, а також акцизний збір для підприємств-виробників, що реалізують алкогольні напої (платник податків зобов'язаний сплатити акцизний збір на третій робочий день після здійснення обороту з реалізації).

2. Періодичні податки — це податки, які сплачуються протягом певного календарного часу. Бувають податки:

- а) декадні — сплачуються один раз у десять днів;
- б) щомісячні — сплачуються один раз на місяць (наприклад, податок на додану вартість);
- в) щоквартальні — сплачуються один раз на квартал (наприклад, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість — залежно від обсягу операцій);
- г) піврічні — сплачуються один раз у півроку (податок на землю — розрахунок після закінчення шести місяців);
- г) щорічні — сплачуються один раз на рік (прибутковий податок).

Якщо обов'язок платника податку, пов'язаний зі сплатою окремого податку, виникає після початку календарного року, то першим податковим періодом для нього є період, який розпочинається з дня виникнення цього обов'язку і триває до кінця календарного року. Якщо цей обов'язок виникає в

період з 1 по 31 грудня, то першим податковим періодом для нього є період з дня виникнення цього обов'язку до кінця наступного календарного року. Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового обов'язку, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну. Якщо відповідно до закону контролюючий орган самостійно визначає податковий обов'язок платника податку з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, то платник зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового обов'язку в терміни, визначені в законі про відповідний податок, а у разі їх відсутності — протягом десяти календарних днів з дня одержання податкового повідомлення про таке нарахування.

4. Зміна терміну сплати податку

Зміною терміну сплати податку (збору) визнається перенесення уповноваженим органом встановленого терміну сплати податку (збору) на пізніший. Зміна терміну не скасовує існуючого і не створює нового обов'язку зі сплати податку (збору).

Термін сплати податку і збору змінюється за рішенням органів, до компетенції яких належить прийняття відповідних рішень. Формами зміни терміну сплати податку і збору є:

- відстрочення;
- розстрочення;
- податковий кредит.

1. Відстрочення являє собою перенесення граничного терміну сплати повної суми податку на пізніший термін. Відстрочення (розстрочення) зі сплати податку (збору) може бути надано по одному або кількох податках. Його не можуть надавати або встановлювати щодо податкових зобов'язань із ввізного мита, акцизних зборів, податку на додану вартість при ввезенні товарів (робіт, послуг) на митну територію України, внесків до Пенсійного фонду України чи інших внесків у межах державного або обов'язкового соціального страхування, якщо інше не встановлено законами з цих податків, зборів (обов'язкових платежів) або Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Будь-який платник податків має право вимагати розстрочення або відстрочення його податкових зобов'язань, а орган, уповноважений приймати ці рішення, зобов'язаний задовольнити таку вимогу, якщо підстави, надані

платником податків як обґрунтування, є тотожними підставам, наданим іншими платниками податків, щодо податкових зобов'язань яких були прийняті відповідні рішення.

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

2. Розстрочення являє собою розподіл суми податку на певні частини з установами термінів їх сплати. Розстроченням податкових зобов'язань є надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути меншим за ставку Національного банку України. Розстрочення не може бути надано платнику податків, який раніше одержав його на таких самих підставах.

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

рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту.

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

— стосовно загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) — керівником податкового органу та має бути затверджене керівником податкового органу (його заступником) вищого рівня;

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

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

Договори про розстрочення, відстрочення може бути достроково розірвано:

а) за ініціативою платника податків — при достроковому погашенні суми податкового зобов'язання, щодо якого було досягнуто домовленість про розстрочення, відстрочення;

б) за ініціативою податкового органу, якщо:

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

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

— платник податків порушує умови погашення розстроченого або відстроченого податкового боргу¹.

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

Тема 7. ПОДАТКОВІ ОРГАНИ

1. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави

Органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави — це державні органи або органи місцевого самоврядування, що у межах своєї компетенції забезпечують надходження коштів до централізованих фондів держави в оплатній (за надання в інтересах платників яких-небудь дій — видача дозволів, необхідних висновків, документів тощо) або в безоплатній (сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів) формі у встановлений термін і відповідно до встановлених розмірів. Такі державні органи за своїм статусом не є податковими (виняток становлять податкові органи, які входять до системи органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави та займають у ній основне місце), хоча їх діяльність безпосередньо пов'язана з контролем за сплатою коштів різного роду — податків, зборів, мита, обов'язкових платежів на території України. Наприклад, податкові органи здійснюють контроль за своєчасним і повним надходженням усіх податків і зборів, що справляються на території України, органи Пенсійного фонду контролюють таке надходження тільки щодо грошового платежу до Пенсійного фонду України.

У системі органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, діють такі структури:

- 1) податкові органи;
- 2) митні органи;
- 3) органи Пенсійного фонду України;
- 4) органи Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- 5) органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- 6) органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;
- 7) органи судової влади;
- 8) органи, що здійснюють реєстрацію актів громадянського стану;
- 9) Міністерство внутрішніх справ;
- 10) органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів;
- 11) органи місцевого самоврядування.

Цей перелік органів не є вичерпним, однак охоплює найбільш важливі.

Митні органи. Діяльність митних органів в Україні регулюється кількома нормативними актами, до яких належить Митний кодекс України, Закон України від 25 червня 1991 року «Про митну справу в Україні», Указ Президента України від 24 серпня 2000 року «Питання Державної митної служби України», Постанова Кабінету Міністрів України від 8 липня 1994 року «Про створення територіальних митних управлінь».

Систему митних органів утворюють Державний митний комітет України, територіальні митні управління, митниці та інші митні установи. Територіальні митні управління здійснюють безпосереднє керівництво митними управліннями, розташованими на відповідній території.

Митна справа в Україні полягає у встановленні порядку та організації переміщення через митний кордон товарів і предметів, обкладання митом, оформлення, здійснення контролю та інших заходів щодо реалізації митної політики в Україні.

Митні органи як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, справляють податок на додану вартість та акцизний збір, які застосовуються до товарів, що ввозяться (пересилаються) на митну територію, та тих, що вивозяться з цієї території (тобто непрямі податки, мито, митні збори).

Органи Пенсійного фонду України. Діяльність органів Пенсійного фонду в Україні регулюється Положенням про Пенсійний фонд України, затвердженим Указом Президента України від 1 березня 2001 року, Законом України від 26 червня 1997 року «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», Інструкцією про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України, затвердженою постановою Правління Пенсійного фонду України від 19 жовтня 2001 року. Контроль за правильним обчисленням, своєчасним і повним перерахуванням та надходженням збору здійснюють також органи Пенсійного фонду України відповідно до Закону України від 21 травня 1999 року «Про здійснення контролю за сплатою збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору на обов'язкове соціальне страхування».

Органи Пенсійного фонду України як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, контролюють повне і своєчасне надходження до Пенсійного фонду України збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Вони насамперед обліковують платників, зобов'язаних сплачувати такий збір; визначають ставки збору для різних груп платників, що є диференційованим; визначають недоїмки та пеню за несвоєчасну сплату збору; визначають джерела погашення недоїмки; контролюють систему звітності платників пенсійного збору тощо.

Органи Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Грошові надходження до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності регулюються на підставі Інструкції про порядок надходження, обліку та витрачання коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затвердженої постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 26 червня 2001 року. Однак не всі суб'єкти є обов'язковими страхувальниками цього Фонду. Зазначена Інструкція надає вичерпний перелік таких осіб, а також передбачає добровільне страхування у Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

При обов'язковому або добровільному страхуванні страхувальники сплачують відповідні грошові внески.

Органи Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, контролюють надходження страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності насамперед від осіб, що є обов'язковими страховиками. Ця функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованими; дією системи звітності платників за цим платежем.

Органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України. Як і в попередньому випадку, сплата страхового внеску до цього Фонду може бути обов'язковою і добровільною на підставі Інструкції про порядок перерахування, обліку та витрачання страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, затвердженої

постановою правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 20 квітня 2001 року.

Органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, контролюють надходження страхових внесків до цього Фонду насамперед від осіб, що є обов'язковими страховиками такого Фонду, Ця функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованими; дією системи звітності платників за цим платежем.

Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття. Сплата внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття регулюється Інструкцією про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, затвердженою наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18 грудня 2000 року.

Сплата цього внеску є обов'язковою для всіх роботодавців— платників податків і зборів. Однак згаданою Інструкцією передбачено і добровільну сплату страхових внесків у цей фонд.

Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, контролюють надходження страхових внесків у цей фонд. Ця функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням ставок страхового внеску для різних груп платників, що є диференційованими; дією системи звітності за цим платежем.

Міністерство внутрішніх справ як орган, що здійснює мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, справляє плату за видачу суб'єктам підприємницької діяльності дозволу на виготовлення печаток і штампів, без яких діяльність таких суб'єктів є недійсною.

Відповідно до Інструкції про порядок видачі міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади, підприємствам, установам,

організаціям, господарським об'єднанням та громадянам дозволів на право відкриття та функціонування штемпельно-граверних майстерень, виготовлення печаток та штампів, а також порядок видачі дозволів на оформлення замовлень на виготовлення печаток та штампів та затвердження Умов і правил провадження діяльності з відкриття та функціонування штемпельно-граверних майстерень, виготовлення печаток і штампів, затвердженої наказом МВС України від 11 січня 1999 року № 17, для одержання дозволу надається пакет документів. При цьому платіжні доручення або квитанції про оплату дозволу — невід'ємна частина документів, що подаються до міліції.

Органи судової влади. При розгляді органів судової влади як органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, йдеться, насамперед, про справляння судами плати за здійснення юридично значущих дій в інтересах платників і видачу їм відповідних документів, тобто державного мита. Особливості застосування механізму державного мита регулюються Декретом Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року «Про державне мито».

Державне мито сплачується за місцем розгляду й оформлення документів і зараховується до бюджету місцевого самоврядування, окрім мита, яке стягується з позовних заяв, що подаються до господарського суду.

У зв'язку з цим судова влада цілком обґрунтовано бере участь у фінансовій діяльності держави, насамперед, на стадії мобілізації коштів до державних фондів.

Органи, що здійснюють реєстрацію актів громадського стану. **Органи, що здійснюють реєстрацію актів громадського стану,** як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави (як і органи судової влади) справляють плату (державне мито) за здійснення юридично значущих дій в інтересах платників і видають їм відповідні документи. Відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» ці органи державне мито справляють за здійснення таких актів громадського стану: реєстрація шлюбу, реєстрація розірвання шлюбу, реєстрація зміни прізвища, імені та по батькові, реєстрація повторної зміни прізвища, імені та по батькові, не пов'язаного з реєстрацією шлюбу, за видачу свідчення у зв'язку зі зміною, доповненням, виправленням і відновленням записів про реєстрацію цивільного стану, за видачу повторних свідчень про реєстрацію актів громадського стану.

Органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів, (органи державтоінспекції) як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, контролюють сплату податку з власників транспортних засобів на первісному етапі. Відповідно до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» платники податку зобов'язані надавати органам, що здійснюють реєстрацію або перереєстрацію, технічний огляд транспортних засобів, квитанції або платіжні доручення про сплату податку як за попередній, так і за поточний період.

Органи місцевого самоврядування як органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих державних фондів, справляють плату за державну реєстрацію та перереєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності. Відповідно до Положення про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 травня 1998 року, для державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності останній надає до органу державної реєстрації пакет документів, серед яких в обов'язковому порядку має бути документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

Наприклад, за державну реєстрацію (перереєстрацію) суб'єктів підприємницької діяльності реєстраційний збір становить: для громадян-підприємців — 1,5, для юридичних осіб — 7 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян. Реєстраційний збір передбачений також за прискорену (протягом одного дня) державну реєстрацію (перереєстрацію) суб'єктів підприємницької діяльності (потрійний розмір відповідного реєстраційного збору); за державну реєстрацію змін (доповнень) до установчих документів суб'єктів підприємницької діяльності (30% реєстраційного збору); за видачу дубліката свідчення про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності (10% реєстраційного збору).

Кошти, отримані від плати за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, зараховуються в розмірах: 70% — до місцевих бюджетів за місцезнаходженням (місцем проживання) суб'єкта, що реєструється; 30% — до державного бюджету.

2. Система податкових органів

У системі органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, **податкові органи** посідають головне місце, оскільки контролюють своєчасне і повне надходження основної частини податків і зборів, що сплачуються на території України. Це їх основне повноваження, оскільки саме з цією метою і створено таку спеціалізовану структуру.

Важливою ознакою податкового органу є *його представницький характер*. У податкових правовідносинах держава виступає в особі уповноважених податкових органів, котрі мають дві ознаки: діють від імені держави та є носіями відповідних повноважень державно-владного характеру, тобто в широкому розумінні є органом державного управління.

Державна податкова служба України створена як єдина система управління і контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством. Отже, державна податкова служба України — це єдина централізована система органів, що входить до системи центральних органів державного управління і здійснює контроль за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків та інших неподаткових платежів та не залежить у своїй діяльності від інших державних органів.

Податкові органи, що наділені повноваженнями в сфері оподаткування, висловлюють державну волю у визначених межах, тому діяти податкові органи повинні, не виражаючи власної ініціативи, а якщо виражають її, то лише у встановлених законом випадках (податковий компроміс) і в інтересах держави. Використовуючи метод владних розпоряджень, держава чітко визначає в законі всі ті ситуації, що так або інакше можуть впливати на податкові правовідносини. Податкові органи для виконання поставлених перед ними завдань мають відповідні обов'язки і права. Однак надані їм права в деяких випадках виступають одночасно і їх обов'язками, а якщо право надане в «чистому» вигляді (тобто розуміється тільки як право), умови його застосування чітко обумовлено в законі. У зв'язку з цим Б. М. Лазарев зазначав, що для державного органу всі права, що впливають з його завдань і функцій, не є правами в класичному розумінні, тобто такі, котрі орган може використовувати (або не використовувати) суто на власний розсуд, а виступають як служіння державі, тобто у широкому плані — виконання обов'язків перед ним.

Усі права й обов'язки, що формують повноваження податкових органів, можна поділити на дві групи. **Перша** — та, що кореспондується з правами й обов'язками платників (обов'язок податкового органу надавати інформацію щодо оподаткування відповідає праву платника податків на одержання такої інформації). **Друга група** прав і обов'язків, що реалізуються при взаємодії з іншими суб'єктами податкових правовідносин (право податкового органу одержувати інформацію, що стосується оподаткування від суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, відповідає обов'язку цих суб'єктів з надання такої інформації).

При цьому дуже важливо визначити вичерпний перелік прав і обов'язків податкового органу, оскільки це обмежує застосування податковим органом тих дій щодо платників податків, які не встановлені законодавством.

До системи органів державної податкової служби належать: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах. У складі органів державної податкової служби діють відповідні спеціальні підрозділи боротьби з податковими правопорушеннями — податкова міліція. Державна податкова адміністрація України залежно від кількості платників податків та інших місцевих умов може утворювати міжрайонні (на два і більше райони), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції, а в їх складі — відповідні підрозділи податкової міліції.

У Державній податковій адміністрації України і державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі створюють колегії. Колегії є дорадчими органами і розглядають найбільш важливі напрями діяльності відповідних державних податкових адміністрацій.

Структуру Державної податкової адміністрації України затверджує Кабінет Міністрів України. Державну податкову службу України очолює Голова Державної податкової адміністрації України, якого призначає на посаду і звільняє з посади Президент України за поданням Прем'єр-міністра України. Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах, міжрайонні й об'єднані державні податкові інспекції очолюють начальники, яких призначає на посаду і звільняє з посади Голова Державної податкової адміністрації України за поданням голів відповідних

державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі. Начальників управлінь податкової міліції призначає Голова Державної податкової адміністрації України.

Загальні функції всіх підрозділів Державної податкової служби (загальні функції податкових органів) такі.

Здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності й у громадян, у тому числі громадян—суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг та інших документів незалежно від способу надання інформації, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків.

Одержувати безкоштовно від підприємств, установ, організацій, громадян—суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, витрати підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та у громадян про розрахункові, валютні та інші рахунки, інформацію про наявність і оборот коштів на цих рахунках.

Обстежувати будь-які виробничі, складські, торгові та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності і житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для одержання доходів.

Вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання, а також припинення дій, що перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби.

Вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ і організацій документи, що свідчать про приховання (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів, вилучати у громадян—суб'єктів підприємницької діяльності реєстраційні свідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи.

Застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції в порядку і розмірах, встановлених законом.

Стягувати до бюджетів і державних цільових фондів суми недоїмки, пені і штрафні санкції в порядку, передбаченому законом.

Надавати відстрочення і розстрочення за податками, вирішувати питання про податковий компроміс, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу в порядку, передбаченому законом.

Накладати адміністративні штрафи на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, на громадян-підприємців, на громадян, що порушують законодавство про підприємництво в порядку, встановленому законодавством.

Надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів іншим державним органам відповідно до чинного законодавства.

Матеріально і морально заохочувати громадян, які надають допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства.

Звертатися в передбачених законом випадках до суду або господарського суду з позовною заявою про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

3. Податкові адміністрації і податкові інспекції

Найменування державного органу — одна з форм вираження його змісту, його правового положення. Іменуючи податковий орган, законодавець використовує дві назви — *адміністрація та інспекція*, тим самим вказуючи на відмінності у змісті державно-владних повноважень, різний статус суб'єктів, що входять до системи таких органів, підпорядкованість однієї владної структури іншій.

Державна податкова адміністрація України є вищою ланкою в системі органів державної податкової служби. Податкові інспекції як самостійні організаційно-відокремлені органи в системі органів державної податкової служби насамперед є структурними підрозділами Державної податкової адміністрації України, перебуваючи у відносинах підпорядкування і діючи в межах, встановлених законом процедур. Отже, закріплено умови для розподілу функцій між ними, що забезпечує взаємозв'язок підпорядкованості для найбільш ефективного функціонування. Водночас податкові адміністрації і податкові інспекції утворюють єдиний цілісний комплекс з тісними зв'язками, об'єднані в єдину систему органів державної податкової служби України. Повноваження податкових адміністрацій і податкових інспекцій закріплені насамперед у законах України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Продержавну податкову службу в Україні», «Про порядок погашення

зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Державна податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади. Державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі підпорядковуються Державній податковій адміністрації України. Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах, міжрайонні й об'єднані державні податкові інспекції — відповідним державним податковим адміністраціям в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі.

4. Податкова міліція

Створення податкової міліції стало необхідною умовою управління податковою системою. Поряд з Державною митною службою, підрозділами по боротьбі з економічними злочинами Міністерства внутрішніх справ податкова міліція є частиною сил, що забезпечують економічну безпеку України.

Отже, податкова міліція являє собою спеціалізований правоохоронний державний орган виконавчої влади, який забезпечує законність і правопорядок у сфері податкових правовідносин, що діє у складі органів державної податкової служби. Податкова міліція — це воєнізований, контролюючий, опера-тивно-розшуковий і водночас правоохоронний орган.

Правове положення податкової міліції визначається комплексом норм, які передбачають мету, завдання, принципи діяльності та функції підрозділів податкової міліції, структуру податкової міліції, питання лінійної і функціональної підпорядкованості.

Органи податкової міліції діють на основі принципів законності, поваги до прав людини і громадянина, підконтрольності та підзвітності вищим органам законодавчої і виконавчої влади, об'єднання гласних і негласних форм діяльності, аполітичності, взаємодії з іншими органами, податковими службами інших держав, громадянами й організаціями, єдності та централізації органів міліції, незалежності та єдиноначальності, конфіденційності.

Завданнями податкової міліції є:

Запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та виробництво у справах про адміністративні правопорушення.

Розшук платників, які ухиляються від сплати податків та інших платежів.

Попередження корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів.

Забезпечення безпеки діяльності працівників державної податкової служби, захисту їх від протиправних дій, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

До складу податкової міліції входять:

— Головне управління податкової міліції, Слідче управління податкової міліції, Управління боротьби з корупцією в органах державної податкової служби Державної податкової адміністрації України;

— управління податкової міліції, слідчі відділи податкової міліції, відділи боротьби з корупцією в органах державної податкової служби відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі;

— відділи податкової міліції, слідчі відділення (групи) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій у районах, містах, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій.

У складі податкової міліції діє спеціальний структурний підрозділ, що проводить роботу по боротьбі з незаконним оборотом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Податкову міліцію очолює начальник податкової міліції — Перший заступник Голови Державної податкової адміністрації України. Податкову міліцію в державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі очолюють начальники управлінь податкової міліції — перші заступники голів відповідних державних податкових адміністрацій.

Податкова міліція відповідно до її завдань : 1) приймає і реєструє заяви, повідомлення й іншу інформацію про злочини і правопорушення, що віднесені до її компетенції, здійснює у встановленому порядку їх перевірку і приймає по них передбачені законом рішення; 2) здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, а також проводить дізнання і досудове (попереднє) слідство у межах своєї компетенції, вживає заходи з відшкодування заподіяних державі збитків; 3) виявляє причини й умови, що сприяли здійсненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходи щодо їх усунення; 4) забезпечує безпеку працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних дій, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків; 5) запобігає корупції та іншим службовим порушенням серед працівників державної податкової служби; 6) збирає, аналізує та узагальнює інформацію про порушення податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням.

Тема 8. ПОДАКОВИЙ КОНТРОЛЬ

1. Поняття і зміст податкового контролю

Контроль є обов'язковим елементом будь-якої галузі державного управління. У статті 1 Лімської декларації керівних принципів контролю зазначається, що «організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством». Саме об'єктивні потреби держави та органів місцевого самоврядування у грошових коштах вимагають забезпечення повного і своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів.

Податковий контроль є самостійним напрямом державного фінансового контролю. Характерним для нього є певна стадія фінансової діяльності — стадія мобілізації коштів до публічних грошових фондів. Забезпечення режиму суворого додержання приписів норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин є головною метою податкового контролю. Від ступеня ефективності контрольної діяльності органів, що здійснюють податковий контроль, безпосередньо залежить рівень доходів бюджетів та державних цільових фондів. Податковий контроль виступає гарантією задоволення публічних майнових інтересів та важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки.

Податковий контроль слід розглядати як функцію державного управління податковою системою. Діяльність контролюючих органів щодо забезпечення додержання податкового законодавства значною мірою визначає ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування всієї податкової системи.

Контрольна діяльність податкових органів спрямована на досягнення низки цілей, серед яких важливо виокремити такі:

- забезпечення додержання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок або забезпечують його реалізацію;
- попередження правопорушень у податковій сфері;
- виявлення порушень податкового законодавства та застосування до винних осіб відповідних заходів юридичної відповідальності.

Указані цілі загалом визначають зміст податкового контролю, який слід визначити як діяльність спеціально уповноважених державних органів щодо забезпечення додержання зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин чинного податкового законодавства.

Таким чином, податковий контроль слід розглядати як особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється на стадії формування публічних грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами (органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами), спрямований на забезпечення додержання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності.

Досліджуючи системний характер податкового контролю як складового елемента державного управління податковою сферою, в його структурі видокремлюють кілька основних елементів: суб'єкт податкового контролю; об'єкт контролю; форми і методи (методики) контролю; документи контролю; заходи податкового контролю та порядок їх здійснення.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» найважливішим завданням органів державної податкової служби є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством^{1.3} метою організації ефективної контрольної діяльності органів державної податкової служби в Україні створюються загальнодержавні системи обліку платників податків, формується база нормативно-правових актів, що визначають методичку ведення бухгалтерського (податкового) обліку фінансово-господарських операцій платників податків, а також форми документів податкової звітності, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Чинне податкове законодавство визначає статус суб'єктів податкового контролю з урахуванням принципу розмежування їх компетенції. Згідно з п. 2.1 ст. 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» перелік контролюючих органів включає органи, які наділені відповідною предметною компетенцією:

- митні органи — стосовно ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), 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;

- органи Пенсійного фонду України — стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

- органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування — стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановленої законом.

Об'єктом податкового контролю слід вважати діяльність платників податків, податкових агентів, інших суб'єктів у процесі реалізації ними податкового обов'язку, а саме: правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), надання податкової звітності.

Податковий контроль здійснюється у конкретних формах, які мають обов'язкове законодавче закріплення. Форма податкового контролю — це сукупність конкретних організаційно-процесуальних заходів, які здійснюються уповноваженими суб'єктами в процесі контрольної діяльності. Таким формами є: податкові перевірки, облік платників податків, оперативно-бухгалтерський облік податкових надходжень, контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їх доходам. Іншими формами податкового контролю виступають: отримання пояснень платників податків, податкових агентів; перевірка даних обліку і звітності; огляд приміщень і територій, що використовуються з метою отримання доходу (прибутку).

З точки зору теоретичного аналізу податкового контролю важливого значення набуває класифікація його видів. Відповідно до обраного критерію, податковий контроль можна класифікувати за кількома підставами.

Залежно від часу проведення контрольних заходів слід розмежовувати попередній, поточний та наступний податковий контроль.

Попередній податковий контроль у часі передуює здійсненню фінансово-господарської діяльності платників податків. Цей вид контролю охоплює взяття на облік платників податків в органах державної податкової служби та органах фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. З метою організації ефективного попереднього податкового контролю створюються різні державні реєстри платників податків, які містять систематизовану інформацію про них та забезпечують єдиний державний облік.

Поточний контроль здійснюється в процесі фінансово-господарської діяльності платників податків. Цей вид передбачає використання різних методів,

серед яких слід виділити облік податкових надходжень до бюджетів та державних цільових фондів, перевірку правомірності використання податкових пільг, проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з отриманням інших об'єктів оподаткування.

Наступний контроль здійснюється за підсумками звітного податкового періоду. Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» державні податкові інспекції здійснюють контроль за своєчасністю подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевіряють достовірність цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків, інших платежів.

Залежно від джерел отримання контролюючими органами інформації слід розрізняти документальний та фактичний податковий контроль.

Проведення *документального* контролю передбачає отримання інформації щодо виконання податкового обов'язку на підставі аналізу документів (облікових, розрахункових документів, документальних форм податкової звітності), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів.

Фактичний податковий контроль зумовлює використання контролюючими органами специфічних прийомів і способів, що дозволяють встановити фактичні дані щодо кількісних та якісних показників об'єктів оподаткування, їх відповідності даним податкового обліку. Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» органи державної податкової служби мають право обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридичні адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходу.

У разі обрання критерієм класифікації *місця проведення* контрольних заходів, податковий контроль може бути камеральним (за місцезнаходженням податкового органу) або виїзним (за місцезнаходження платника податків або приміщень чи територій, відповідних об'єктів оподаткування).

Поряд із вказаними, фахівці виділяють й такі види податкового контролю: *комплексний і тематичний, плановий і позаплановий, обов'язковий та ініціативний та ін.*

2. Податкова перевірка в системі податкового контролю

Основна форма податкового контролю — *податкова перевірка*. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності.

Податкова перевірка як форма податкового контролю — це діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Залежно від видів податкового контролю зміст її охоплює, по-перше, дослідження документів податкового обліку і звітності, в яких відображаються результати фінансово-господарської діяльності платників податків протягом звітного періоду, а по-друге, обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

Серед основних прав органів державної податкової служби Закон України «Про державну податкову службу в Україні» (п. 1 ст. 11) виділяє право здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форми власності та у громадян, у тому числі громадян—суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронних контрольно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку зі споживачами, та інших документів незалежно від способу подання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок; перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що посвідчують особу, під час проведення перевірок з питань оподаткування; викликати посадових осіб, громадян для пояснень стосовно джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів, а також проводити перевірки достовірності інформації, отриманої для внесення

до Державного реєстру фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів.

Об'єктом податкової перевірки є фінансово-господарська діяльність контролюваного суб'єкта — платника податків, що відображається у грошових документах, бухгалтерських книгах, звітах, кошторисах, деклараціях, товарно-касових книгах, показниках електронно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що використовуються для розрахунків за готівку зі споживачами, та інших документах, незалежно від способу надання інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів.

Суб'єктами податкових перевірок є учасники контрольних податкових правовідносин, які мають відповідні права та обов'язки. Як і в інших податкових правовідносинах, уповноважений суб'єкт (посадова особа податкового чи іншого контролюючого органу) наділений владними повноваженнями відносно підконтрольного суб'єкта (платника податків, податкового агента). Розкриваючи особливості змісту контрольних податкових правовідносин, О. А. Ногіна вказує на базове положення, яке полягає в тому, що «праву уповноваженої сторони (контролюючого суб'єкта) перевіряти дотримання своєчасності, правильності й повноти сплати податків і зборів та виконання інших установлених податковим законодавством обов'язків кореспондує обов'язок іншої сторони (підконтрольного суб'єкта) створювати необхідні умови для здійснення контрольної діяльності та виконувати вимоги уповноваженого органу».

Права податкових органів щодо проведення податкових перевірок передбачені у ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні». Поряд з цим, закріплюючи обов'язки платників податків, законодавець встановив, що останні «зобов'язані допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків і зборів» (п. 4 частини першої статті 9). Відповідно до частини другої ст. 9 цього ж Закону «керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи під час перевірки, що проводиться державними податковими органами, зобов'язані давати пояснення з питань оподаткування у випадках, передбачених законами, виконувати вимоги державних податкових органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт про проведення перевірки».

З урахуванням вказаних особливостей змісту контрольних податкових правовідносин, що виникають при проведенні податкових перевірок, вирішального значення набуває питання зміцнення законодавчих гарантій забезпечення прав платників податків, а також дотримання посадовими

особами контролюючих органів встановленого законодавством порядку здійснення окремих форм податкового контролю. При вирішенні цієї проблеми слід виходити, насамперед, з вимог частини другої ст. 19 Конституції України: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України».

3. Класифікація податкових перевірок

Класифікувати податкові перевірки слід з урахуванням вищевикладеної класифікації податкового контролю. Слід зазначити, що нормативна диференціація податкових перевірок значною мірою впливає на загальну теоретичну модель податкового контролю. Класифікувати податкові перевірки за видами слід з урахуванням усієї сукупності принципів особливостей їх організації та проведення. Будь-яка податкова перевірка поєднує в собі риси, які можна вважати підставами для класифікації та, відповідно, включення до різних видів податкових перевірок.

Залежно від особливостей інформативних джерел, які досліджують під час проведення податкових перевірок, із сукупності останніх слід виокремлювати документальні та фактичні податкові перевірки. Документальна перевірка є родовим поняттям, що передбачає наявність окремих її видів. Види документальних перевірок визначають з урахуванням конкретних правових підстав і особливостей їх проведення. У Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами, їх філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами, затвердженому наказом ДПА України від 16 вересня 2002 р. № 429і, визначені типи перевірок, які проводять державні податкові органи. Але якщо проаналізувати пункт 1.2 вказаного Порядку, то більш обґрунтованим видається позиція щодо визнання документальної перевірки як типу контрольної діяльності, а наведені в цьому пункті планова, позапланова, комплексна та зустрічна перевірки, на нашу думку, є видами саме документальних перевірок. Камеральну перевірку також слід відносити до типу документальної перевірки. Її принципова відмінність від інших видів документальних перевірок полягає в тому, що предметом дослідження є дані, внесені до податкової декларації. Первинні облікові документи під час камеральної перевірки не досліджують.

Документальна перевірка передбачає дослідження первинних документів — це документи, в яких зафіксовані факти здійснення господарських операцій. Документальну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства проводять за місцезнаходженням підприємства та/або за місцезнаходженням об'єкта, якого перевіряють. За результатами документальної перевірки складається акт. Акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених у ході перевірки фактів порушень, зокрема норм податкового та валютного законодавства, а також невиконання платником податків законних вимог посадових осіб податкових органів. За результатами документальної перевірки в акті викладаються всі істотні обставини фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, які стосуються фактів виявлених порушень податкового та валютного законодавства.

Камеральна податкова перевірка. Законодавче визначення поняття «камеральна перевірка» з'явилося у зв'язку з внесенням змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»². Відповідно до підпункту 4.2.2 п. 4.2 статті 4 вказаного Закону «камеральною вважається перевірка, яка проводиться контролюючим органом виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податків».

Проведення камеральної перевірки завжди пов'язано з поданням податкової декларації до контролюючого органу. Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкову декларацію приймають без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію. Відмова службової (посадової) особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких причин або висування нею будь-яких передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється і розцінюється як перевищення службових повноважень такою особою, що тягне за собою її дисциплінарну та матеріальну відповідальність у порядку, визначеному законом.

Камеральна перевірка проводиться за місцем знаходження податкового органу. Метою проведення камеральної перевірки є виявлення арифметичних або методологічних помилок у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання.

Виїзна податкова перевірка є антиподом камеральної з точки зору місця її проведення. Така перевірка завжди проводиться за місцем знаходження платників податків або податкових агентів. На думку фахівців у галузі податкового контролю, виїзні перевірки є більш ефективними, оскільки дозволяють податковому органу використати різноманітні методи контрольної діяльності та відповідно отримати більше інформації про фінансово-господарську діяльність платника податків.

Серед основних завдань виїзної податкової перевірки слід виділити такі:

— всебічне дослідження обставин фінансово-господарської діяльності особи, яку перевіряють, це має значення для формування висновків щодо правильності обчислення й повноти та своєчасності перерахування до бюджетів і державних цільових фондів установлених податків і зборів;

— виявлення перекручень і невідповідностей у змісті документів, що досліджуються, фактів порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та податкових декларацій;

— аналіз впливу викритих порушень на формування податкової бази за різними видами податків і зборів;

— формування доказової бази за фактами викритих податкових правопорушень і забезпечення документального відбиття цих порушень;

— донарахування сум податків і зборів, не сплачених повністю або сплачених частково в результаті заниження платником податків податкової бази або неправильного обчислення податків;

— формування пропозицій щодо усунення викритих порушень та притягнення платників податків до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Відповідно до п. 1 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817 *виїзні перевірки*, що здійснюються органами виконавчої влади, уповноваженими від імені держави на проведення перевірок фінансово-господарської діяльності (контролюючими органами), поділяють на планові та позапланові.

Контролюючими органами, що мають право проводити планові і позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, є:

а) органи державної податкової служби — стосовно сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів, неподаткових платежів;

б) митні органи — стосовно сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону.

Враховуючи, що суб'єкти підприємницької діяльності відповідно до законодавства виступають платниками податків, передбачені зазначеним Указом Президента України виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють органи державної податкової служби та митні органи, слід вважати податковими перевірками.

Плановою виїзною податковою перевіркою вважається перевірка фінансово-господарської діяльності платника податків, яка передбачена в плані роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такого суб'єкта чи за місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка. Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності платника податків за письмовим рішенням керівника відповідного контролюючого органу не частіше одного разу на календарний рік у межах компетенції відповідного контролюючого органу.

Право на проведення планової виїзної перевірки надається лише у тому разі, якщо платнику податків не пізніше, ніж за десять календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати її проведення.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, що не передбачена в планах роботи контролюючого органу і проводиться за наявності принаймні однієї з таких обставин:

а) за результатами зустрічних перевірок виявлено факти, які свідчать про порушення норм законодавства;

б) платником податків не подано в установлений термін документи обов'язкової звітності;

в) виявлено недостовірність даних, заявлених у документах обов'язкової звітності;

г) у встановленому порядку подано скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;

г) у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з платником податків, якщо останній не надасть пояснень та їх документальних підтверджень на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів від дня отримання запиту;

д) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства.

Позапланова виїзна перевірка може здійснюватись і на підставі рішення Кабінету Міністрів України.

Комплексна перевірка — це документальна перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства, якою охоплюються питання повноти нарахування та своєчасності сплати всіх видів податків, зборів, інших обов'язкових та інших платежів, контроль за якими покладено на органи державної податкової служби України. При проведенні комплексної документальної перевірки складається один зведений акт комплексної перевірки. Складовими частинами зведеного акта комплексної перевірки є довідки, які складають посадові особи податкового органу як з окремого питання, так і з кількох питань плану перевірки.

Зустрічною податковою перевіркою є позапланова документальна перевірка підприємства з питань фінансово-господарської діяльності разом з іншими суб'єктами підприємницької діяльності. Зустрічну перевірку проводять на підставі:

—письмового звернення керівника державного податкового органу, що проводить перевірку, до державного податкового органу за місцем перебування партнера підприємства, яке перевіряють;

—письмового розпорядження керівника державного податкового органу на проведення перевірки партнерів підприємства, яке перевіряють, із залученням фахівців з питань, які підлягають перевірці.

Під час проведення зустрічної перевірки проводять порівняння первинних документів суб'єкта, якого перевіряють, та його партнера з метою встановлення їх достовірності, ідентичності та відповідності записів руху грошових коштів та інших цінностей.

Оперативна перевірка відповідно до ст. 2 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 1 червня 2000 р. № 1776-III є «сукупністю заходів контролюючих органів, спрямованих на здійснення контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності вимог цього Закону, інших нормативно-правових актів, що визначають порядок проведення розрахунків, обліку товарів та грошових коштів, а також порядок виконання операцій купівлі-продажу іноземної валюти». Відповідно до вказаного Закону проведення оперативних перевірок покладено на органи державної податкової служби України. Особливості проведення оперативних перевірок органами державної податкової служби закріплені в Порядку проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів по них, затвердженому розпорядженням ДПА України від 25 вересня 1998 р. № 272-р.

Оперативна перевірка повинна проводитися за окремими планами органів державної податкової служби в складі не менше двох посадових осіб за наявності в них службових посвідчень, особистих знаків і посвідчення на право перевірки об'єктів, розташованих на конкретній території.

За результатами оперативної перевірки складають акт перевірки у двох примірниках і підписують посадові особи, що проводили оперативну перевірку, а також керівник або особа, що його заміняє, а в разі їхньої відсутності — матеріально відповідальна особа суб'єкта підприємницької діяльності.

Тема 9. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В СИСТЕМІ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Виконання платниками податків та іншими суб'єктами податкового обов'язку об'єктивно не може спиратися лише на високий рівень їх правової культури та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового права належної поведінки. У сучасних умовах для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень вирішального значення набуває застосування заходів державного примусу в податковій сфері. Останні мають такі специфічні ознаки:

- 1) здійснюються з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування та дотримання правил сплати податкових платежів;
- 2) поширюються як на юридичних, так і на фізичних осіб; підстави та порядок їх застосування визначаються фінансовим, адміністративним і кримінальним законодавством;
- 3) їх застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами спеціальних державних органів;
- 4) метою податкового примусу є спонукання платників податків до виконання податкового обов'язку;
- 5) різнобічний характер цих заходів (за значущістю, силою впливу та масштабом застосування);
- 6) спрощений процесуальний порядок застосування податкового примусу;
- 7) забезпечення законності при застосуванні заходів податкового примусу, здійснення прокурорського нагляду, а також забезпечення можливості оскарження відповідних рішень.

Державний примус у податковій сфері реалізується через установлений законодавством механізм юридичної відповідальності. Для встановлення взаємозв'язку між державним примусом і юридичною відповідальністю важливе значення має поняття «обов'язок». Досліджуючи природу юридичної відповідальності, С. М. Братусь зазначав, що юридична відповідальність — це виконання обов'язку на основі державного примусу. Головне призначення відповідальності полягає у державному примусі до реального виконання обов'язків. У податковому праві, враховуючи специфіку предмета і методу правового регулювання, застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано з невиконанням або неналежним виконанням ними податкового обов'язку.

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її *компенсаційно-каральний характер*. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень.

Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Для правовідновлювальної відповідальності істотно важливим є визначення існуючих обов'язків правопорушника та їх, у разі необхідності, примусове здійснення. Для штрафної — правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення, реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу, звільнення його від відповідальності у разі, якщо її цілі досягнуто.

Указаний феномен відповідальності за порушення податкового законодавства зумовлений сутністю податкових правовідносин, а саме — їх владно-майновим характером. Якщо владному компоненту кореспондується застосування санкцій безпосередньо до платника податків у разі невиконання податкового обов'язку, опосередковане державним примусом, то акцент на майновому характері вимагає створення умов для відновлення порушеного публічного майнового інтересу, тобто примусового забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. При цьому сплаті підлягає не тільки сума податкового боргу, а й передбачені законом додаткові майнові санкції. В результаті бюджети та державні цільові фонди отримують додаткові грошові надходження у вигляді штрафних санкцій і пені. Специфіку

відповідальності за окремі види порушень податкового законодавства фахівці вбачають у її безпосередній спрямованості на відшкодування фінансових втрат держави або муніципальних утворень на стадії формування ними фондів грошових коштів як фінансової бази власної діяльності.

З урахуванням сучасного етапу розвитку вітчизняної правової системи і, зокрема, системи законодавства, слід зазначити, що категорія «відповідальність за порушення податкового законодавства» є комплексною, оскільки підставою такої відповідальності може виступати дія або бездіяльність, передбачена нормами податкового, адміністративного та кримінального права. При цьому терміни «відповідальність за порушення податкового законодавства» та «податкова відповідальність» за своїм змістом не є тотожними.

У теорії податкового права, зокрема російськими вченими, підкреслюється, що податкова відповідальність може мати місце лише у разі вчинення податкових правопорушень, а також їх різновиду — порушень законодавства про податки і збори у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон.

М. В. Кустова пропонує відповідальність за майнові порушення у податковій сфері на даному етапі її розвитку та юридичного оформлення виокремлювати як податкову відповідальність, не виключаючи можливості її визначення у майбутньому як фінансової відповідальності (або її різновиду).

Поряд із загальними ознаками юридичної відповідальності, податкова відповідальність характеризується низкою специфічних рис:

- підставою податкової відповідальності є вчинення діяння, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення;
- настання відповідальності врегульовано нормами податкового права;
- відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника податкових санкцій фінансового характеру (штрафів);
- законодавство передбачає особливий порядок притягнення до відповідальності;
- суб'єктами цієї відповідальності є платники податків та інші фіскально-зобов'язані особи.

Остаточне вирішення проблеми змісту та розробки юридичної конструкції податкової відповідальності можливе лише за умови законодавчого визначення поняття податкового правопорушення, закріплення окремих складів податкових правопорушень, а також встановлення процесуального порядку провадження з цієї категорії справ. Стаття 11 «Відповідальність платників податків і зборів (обов'язкових платежів) за порушення податкових законів» Закону України «Про систему оподаткування» містить лише бланкетні норми,

які об'єктивно не можуть відігравати роль ефективних законодавчих засад відповідальності за порушення податкового законодавства.

Відповідальність за порушення податкового законодавства як комплексна категорія включає адміністративну, фінансову та кримінальну відповідальність.

2. Підстава відповідальності за порушення податкового законодавства

У теорії права підставою юридичної відповідальності вважають вчинення правопорушення. При цьому науковці розрізняють нормативні та фактичні підстави. Нормативною підставою відповідальності є правові норми, які порушує особа, що передбачає застосування до неї конкретних санкцій. Фактичною підставою слід вважати лише діяння (дію або бездіяльність), передбачене (заборонене) законом.

Загальними ознаками, притаманними для всіх видів правопорушень, у тому числі й для податкових, є такі:

- 1) суспільна небезпека (або шкідливість) діяння;
- 2) протиправність дій (бездіяльності);
- 3) винність;
- 4) карність.

Отже, порушення податкового законодавства — це протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язана з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність. При цьому слід враховувати, що в цьому разі йдеться про податковий обов'язок у широкому розумінні, що включає повний комплекс обов'язків щодо обчислення, сплати податків і зборів, ведення податкової звітності.

Закріплення у Податковому кодексі поняття податкового правопорушення та окремих складів податкових правопорушень дозволить сформулювати обґрунтовані критерії розмежування власне податкових правопорушень і порушень податкового законодавства, які мають ознаки адміністративних правопорушень.

Для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Підскладом правопорушення розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення.

Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом порушення податкового законодавства слід вважати врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, яким у результаті правопорушення завдається шкода. У межах цих відносин здійснюється реалізація податкового обов'язку платниками податків. Такий погляд є домінуючим у теорії податкового права, але існують ще й інші підходи до вирішення цього питання. На думку А. В. Бризгаліна, об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, доходна частина бюджету і позабюджетних фондів, а також інші блага, що охороняються податковим законом. Фактично об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави і в процесі реалізації яких формується доходна частина бюджетів і державних цільових фондів. Такі суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, складають родовий об'єкт указаних правопорушень. Поряд із родовим об'єктом виокремлюється безпосередній об'єкт, яким визнається конкретний, специфічний вид податкових відносин. Безпосередній об'єкт є критерієм розмежування окремих складів правопорушень у податковій сфері. Саме за безпосереднім об'єктом відокремлюються порушення правил ведення податкового обліку, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, подання податкової звітності.

Залежно від особливостей об'єкта виокремлюють *два види податкових правопорушень*:

а) правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричинюють фінансові втрати держави;

б) правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління у сфері оподаткування.

Запропонована класифікація має практичне підґрунтя: у разі неподання платником податків податкової декларації у визначений законодавством строк, він сплачує штраф незалежно від фактичної сплати податку чи збору.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його зовнішнє вираження. Зміст об'єктивної сторони складають протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням та його наслідками. Обов'язковою ознакою правопорушення є протиправне діяння (дія або бездіяльність). Протиправна дія означає активну поведінку платника податків, результатом якої стало порушення податково-правових норм.

У податковому законодавстві закріплено значну кількість складів правопорушень, об'єктивна сторона яких характеризується бездіяльністю (пасивною поведінкою). Така ситуація є природною, адже склад податкових

правовідносин передбачає наявність зобов'язаного суб'єкта, на якого відповідно до диспозиції податково-правової норми покладено виконання податкового обов'язку. Наприклад, бездіяльність передбачена підпунктом 17.1.1 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»: неподання платником податків декларації у строки, визначені законодавством. В окремих випадках об'єктивна сторона правопорушення може містити факультативні ознаки (повторність, спосіб вчинення та ін.), обов'язковість встановлення яких може бути передбачена законодавством з метою констатації конкретного складу правопорушення.

Залежно від включення до об'єктивної сторони як обов'язкового її елемента наслідків протиправного діяння склади порушень податкового законодавства поділяють на *матеріальні та формальні*. Більшість складів є формальними, оскільки в податковому праві застосування заходів примусу пов'язується, головним чином, з невиконанням податкового обов'язку.

Суб'єктами порушення податкового законодавства визнають платників податків (юридичних та фізичних осіб), податкових агентів, а також банки, тобто лише тих учасників податкових правовідносин, які відповідно до законодавства виконують обов'язок з нарахування, сплати, подання податкової звітності. Банки виконують обов'язок щодо своєчасного перерахування коштів до бюджетів і державних цільових фондів. Суб'єктами указаних правопорушень завжди виступають лише ті учасники податкових правовідносин, які представляють зобов'язану сторону в таких правовідносинах.

Фізичних осіб як суб'єктів правопорушень слід розділяти на дві групи: 1) фізичні особи, що характеризуються досягненням встановленого віку та осудністю як здатністю усвідомлювати свої дії (бездіяльність) та керувати ними; 2) фізичні особи, що мають спеціальний статус (керівник, головний бухгалтер, інші службові особи). *Службовими є особи*, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно або тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальними повноваженнями.

Деліктоздатність юридичних осіб—платників податків виникає з моменту їх державної реєстрації і припиняється у зв'язку з ліквідацією. Порушення юридичною особою податкового законодавства завжди є наслідком протиправних дій (бездіяльності) службових осіб такої юридичної особи. Тому

законодавство містить норми, відповідно до яких сплата штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності.

Певну специфіку має відповідальність банків, оскільки вони зобов'язані перераховувати до бюджетів і державних цільових фондів податкові платежі за дорученням своїх клієнтів—платників податків. Відповідно до підпункту 16.5.1 п. 16.5 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» за порушення строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, у розмірах, встановлених підпунктом 16.4.1 п. 16.4 ст. 16, та штрафні санкції, встановлені підпунктом 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 цього Закону, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Законом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків, зборів (обов'язкових платежів) звільняється від відповідальності за несвоєчасне або неповне перерахування таких платежів до бюджетів і державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства характеризує його внутрішню сторону, відображає психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його наслідків. Основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення є вина. Проблема вини, її форм не знайшла достатнього відбиття у чинному податковому законодавстві. Закріплюючи окремі склади податкових правопорушень у законах України «Про державну податкову службу в Україні» та «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», законодавець у диспозиціях відповідних норм не вказує на конкретну форму вини платників податків. Це пояснюється тим, що в такий спосіб держава намагається спростити процедуру надходжень від сплати штрафів за порушення податкового законодавства. В Інструкції про порядок застосування та стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, затвердженій наказом Головної державної податкової інспекції України від 28 квітня 1995 року №28' було встановлено, що «фінансові санкції застосовуються незалежно від причин, з яких сталося заниження платником суми податку, іншого платежу чи внеску в податкових деклараціях, розрахунках. Для застосування фінансових санкцій не має значення і наявність умислу у діях відповідних працівників підприємств, установи, організації чи громадянина-платника». Цією Інструкцієютакож було передбачено, що

фінансові санкції застосовуються і в тому разі, якщо порушення сталося через помилкове застосування законодавства про оподаткування, недбалість, недосвідченість чи розрахункову помилку.

Визнання юридичних осіб суб'єктами порушень податкового законодавства вимагає з'ясування питання щодо особливостей їхньої вини. Чинне законодавство України не вирішує цього питання. У зв'язку з цим корисним є досвід інших держав. Податковим кодексом Російської Федерації (п. 4 ст. 110) встановлено, що «вина організації у вчиненні податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльність) яких зумовили вчинення даного податкового правопорушення». Ідея такого підходу полягає в тому, що при встановленні вини організації презюмуються зумовлені посадовим становищем її працівників об'єктивний обов'язок та реальна суб'єктивна можливість усвідомлювати характер своєї поведінки та можливі її наслідки.

3. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства

Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є вчинення адміністративного правопорушення. Відповідно до ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі — КпАП) *адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність*. КпАП закріплює низку складів порушень податкового законодавства: (ст. 164 «Ухилення від подання декларації про доходи»; ст. 164 «Порушення законодавства з фінансових питань»; ст. 165 «Ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України платників обов'язкових страхових внесків та порушення порядку обчислення і сплати внесків на соціальне страхування»).

Згідно зі ст. 2 КпАП, законодавство України про адміністративні правопорушення складається з цього Кодексу та інших законів України. Закони України про адміністративні правопорушення застосовуються безпосередньо до внесення їх у встановленому порядку до КпАП, положення якого поширюються й на адміністративні правопорушення, відповідальність за вчинення яких передбачено законами, ще не включеними до Кодексу. Низку складів адміністративних правопорушень закріплено у п. 11 частини першої ст. 11

Закону України «Про державну податкову службу в Україні», за вчинення яких передбачено накладення адміністративних штрафів:

— на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, винних у відсутності податкового обліку або веденні його з порушенням встановленого порядку, неподанні або несвоєчасному поданні аудиторських висновків, передбачених законом, а також платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), — від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за відповідне правопорушення, — від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

— на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, які не виконують перелічених у пунктах 2—5 частини першої ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» вимог посадових осіб органів державної податкової служби, — від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

— на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян—суб'єктів підприємницької діяльності, які виплачували доходи, винних у неутриманні, неперерахуванні до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб, перерахуванні податку за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), у перекрученні даних, у неповідомленні або несвоєчасному повідомленні державних податкових інспекцій за встановленою формою відомостей про доходи громадян, — у розмірі трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з зазначених правопорушень, — у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

— на громадян, винних у неподанні або несвоєчасному поданні декларацій про доходи чи у включенні до декларацій перекручених даних, у відсутності обліку або неналежному веденні обліку доходів і витрат, для яких встановлено обов'язкову форму обліку, — від одного до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

— на громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, винних у протидіях посадовим особам органів державної податкової служби, зокрема у недопущенні їх до приміщень, які використовуються для здійснення підприємницької діяльності та одержання доходів, — від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

— на громадян, які займаються підприємницькою діяльністю без державної реєстрації чи без спеціального дозволу (ліцензії), якщо його отримання передбачено законодавством, — від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

— на громадян, які здійснюють продаж товарів без придбання одноразових патентів або з порушенням терміну їх дії, чи здійснюють продаж товарів, не зазначених у деклараціях, — від одного до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені громадянином, якого протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з зазначених правопорушень, — від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Відповідно до ст. 12 КпАП, адміністративній відповідальності підлягають особи, які досягли на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку. Спеціальними суб'єктами адміністративної відповідальності є посадові особи. Згідно зі ст. 14 КпАП, вони підлягають адміністративній відповідальності за адміністративні правопорушення, пов'язані з недодержанням установлених правил у сфері охорони порядку управління, державного і громадського порядку, природи, здоров'я населення та інших правил, забезпечення виконання яких входить до їхніх службових обов'язків. Отже, посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за порушення податкового законодавства у разі вчинення адміністративного правопорушення, тобто у разі невиконання або неналежного виконання службових обов'язків, наслідком чого стало порушення встановленого порядку оподаткування. З усіх видів адміністративних стягнень податковим органам надане право використовувати адміністративний штраф. Розмір його визначається в межах, установлених за здійснення відповідних правопорушень, у сумах, кратних визначеному показнику — неоподатковуваному мінімуму доходів громадян.

Чинне законодавство про адміністративну відповідальність, зокрема Закон України «Про державну податкову службу в Україні», передбачає застосування штрафних санкцій до юридичних осіб. Враховуючи положення ст. 24 КпАП щодо можливості встановлення законами України й інших, окрім зазначених у цій статті, видів адміністративних стягнень, постає питання про визнання штрафних санкцій видом адміністративних стягнень. При вирішенні цього питання слід виходити з того, що адміністративне стягнення є заходом адміністративної відповідальності (ст. 23 КпАП), а це означає, що воно може застосовуватись лише в межах загального галузевого механізму відповідальності, тобто лише до фізичних осіб.

4. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства

Законодавче закріплення можливості застосування штрафних санкцій до юридичних осіб за порушення податкового законодавства зумовлює необхідність розгляду питання щодо правової природи цих санкцій. Ю.П. Битяк зазначає, що для підвищення ефективності законодавства про адміністративну відповідальність юридичних осіб слід чітко визначити загальні засади такої відповідальності та встановити механізм притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності. Оскільки на сьогодні КпАП не визнає юридичних осіб суб'єктами адміністративних правопорушень, то необхідно з'ясувати важливе теоретичне і практичне питання щодо належності штрафних санкцій, які застосовують до платників податків — юридичних осіб, до певного виду юридичної відповідальності.

У Конституції України (п. 22 частина перша ст. 92) встановлено, що виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них.

Конституційний Суд України в рішенні від 30 травня 2001 р. №7-рп/2001 у справі № 1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб) зазначив, що вказаною нормою Конституції безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. Отже, логічним є припущення, що перелік видів юридичної відповідальності включає також й інші види, які прямо не вказані в Конституції України. Додатковим аргументом на користь цієї позиції є положення, встановлене підпунктом 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», яким передбачено сплату штрафу у разі, якщо платник податків здійснює продаж (відчуження) товарів (продукції) або здійснює грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу (відчуження) або виплати. При цьому законодавець зазначає, що сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності та/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону.

Останнє положення, на наш погляд, має особливе значення з урахуванням частини першої ст. 61 Конституції України: «ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення». Отже, у підпункті 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про

порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» законодавець безпосередньо відокремлює штрафні санкції (штраф) від адміністративної відповідальності, а штрафні санкції за порушення податкового законодавства в такому разі слід визнати заходом окремого виду юридичної відповідальності, а саме — фінансової відповідальності.

Фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що крім штрафних санкцій вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки.

Заходами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства слід вважати передбачені санкціями податково-правових норм штрафні (фінансові) санкції та пеню, їх особливості полягають у такому:

— застосовуються у разі вчинення порушення норм податкового законодавства і полягають у додаткових майнових обтяженнях;

— є заходами державного примусу, що застосовується до правопорушників;

— мають за мету покарання правопорушників, а також компенсацію майнових втрат бюджетів і державних цільових фондів внаслідок ненадходження або несвоєчасного надходження податків і зборів;

— мають майновий (грошовий) характер.

Відповідно до п. 1.5 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» штрафною санкцією (штрафом) є плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами. Штрафні санкції накладають контролюючі органи, а в окремих випадках самостійно нараховує і сплачує платник податків.

Механізм застосування штрафних санкцій до платників податків за порушення правил оподаткування деталізовано в Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових санкцій) органами

державної податкової служби, затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2001 року № 110.

Порядок зі штрафом, сплату пені також слід розглядати як захід фінансової відповідальності, а саме — як плату у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання. Таке законодавче визначення пені закріплено у п. 1.4 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Слід особливо підкреслити, що підставою її нарачування є саме порушення терміну погашення податкового зобов'язання.

У податковому праві пеня має подвійну природу. По-перше, вона є способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. При цьому вона виконує стимулюючу функцію. По-друге, пеня є санкцією за порушення встановленого законодавством терміну сплати суми податкового зобов'язання, а тому виступає заходом правовідновлювальної відповідальності. Правовідновлювальна відповідальність передбачає застосування санкцій, спрямованих на відновлення порушених прав, примусове виконання обов'язків, усунення протиправного стану.

Порядок ведення органами державної податкової служби обліку нарачування і погашення пені, що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов'язання, регулюється ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», а також Інструкцією про порядок нарачування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затвердженою наказом ДПА України від 11 червня 2003 року № 290.

5. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства

Відповідно до частини першої ст. 2 Кримінального кодексу України підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого цим Кодексом. Стаття 212 КК передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Частина перша цієї статті встановлює кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку), вчинене

службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Значним розміром коштів є сума податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Кваліфікуючими ознаками цього злочину, що передбачені частиною другою ст. 212 КК, є вчинення ухилення від сплати податків за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у великих розмірах, тобто в три тисячі і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Частина третя ст. 212 КК передбачає кримінальну відповідальність за діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, тобто у п'ять тисяч і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Слід звернути увагу на положення частини четвертої ст. 212 КК України: «особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою і другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх невчасною сплатою (фінансові санкції, пеня)». В цьому полягає компенсаційна функція заходів фінансової відповідальності.

Об'єктивну сторону злочинів, передбачених ст. 212 КК, становить умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку. Вичерпний перелік таких податків, зборів, інших обов'язкових платежів закріплений у статтях 14 і 15 Закону України «Про систему оподаткування».

Указаний злочин є злочином з матеріальним складом, а це означає, що особу може бути притягнуто до кримінальної відповідальності лише у разі наявності наслідків протиправного діяння у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у відповідних розмірах.

Диспозиція частини першої ст. 212 КК передбачає притягнення до кримінальної відповідальності особи, яка вчинила саме умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших податкових платежів з необережності не тягне кримінальної відповідальності. У постанові Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 26 березня 1999 року №5' вказується на необхідність розмежування ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасної їх сплати за відсутності умислу на їх несплату. Особу, яка не мала наміру ухилитися від сплати обов'язкових платежів, але не сплатила їх з інших причин, може бути притягнуто до встановленої законом адміністративної відповідальності за порушення, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів.

Тема 10. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

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

Податок на прибуток є класичним варіантом прямого податку. З 1 січня 1995 року основним видом прямого податку, що стягується з юридичних осіб в Україні, став податок на прибуток, що був уведений Законом України від 28 грудня 1994 року «Про оподаткування прибутку підприємств». Усі попередні три роки характеризувалися коливаннями законодавця від оподаткування доходів до оподаткування прибутку.

Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» був прийнятий 21 лютого 1992 року і протягом всього 1992 року діяв на території України. В умовах пошуку оптимальних податкових важелів з початку 1993 року в якості основного прямого податку був уведений податок на прибуток (Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про податок на прибуток підприємств і організацій»). Однак, незважаючи на більш прогресивний характер, він був скасований Законом України «Про Державний бюджет України на 1993 рік» (статті 7 і 8), і, починаючи з другого кварталу 1993 року, був відновлений у дії Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». Така зміна в 1993 році пояснювалась спробою сформулювати держбюджет, не збільшуючи його дефіциту. Одним з важелів цієї політики було обрано повернення до більш напруженого податкового преса,

хоча такий крок і представляється більш ніж спірним. І знову ж бюджетним законом була продовжена чинність Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» у 1994 році (Закон України «Про Державний бюджет України на 1994 рік»), хоча і з цілою низкою змін не на користь платника (збільшення ставки, скорочення пільг). 22 травня 1997 року був прийнятий Закон України «Про внесення змін у Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”».

2. Платник податку на прибуток

Перелік окремих видів платників викладений у ст.2 «Платники податку» Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Платниками податку є:

— З числа резидентів — суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, що здійснюють діяльність, спрямовану на одержання прибутку як на території України, так і за її межами. Резидентами є юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. Дипломатичні представництва, консульські установи й інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї й імунітет, а також філії і представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності.

— Філії, відділення й інші відокремлені підрозділи платників податку – резидентів, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади.

Платниками податку на прибуток, одержаний від господарської діяльності залізничного транспорту, є управління залізниці. Перелік робіт і послуг, що належать до господарської діяльності залізничного транспорту, затверджується Кабінетом Міністрів України.

Доходи залізниць, отримані від господарської діяльності залізничного транспорту, визначаються в межах доходних надходжень, перерозподілених між залізницями в порядку, затверджуваному Кабінетом Міністрів України. Платниками податку на прибуток, що одержаний не від господарської діяльності залізничного транспорту, є підприємства залізничного транспорту і їхні структурні підрозділи.

Як *специфічних платників* даного податку можна виділити Національний банк України та установи пенітерціарної системи.

— Національний банк України і його установи (крім госпрозрахунковим, що оподатковуються у загальному порядку) сплачують до Державного бюджету України суму перевищення валових доходів над валовими витратами і частиною валових витрат років, що передують звітному року (у разі коли вони не відшкодовані валовими доходами таких років) після закінчення фінансового року.

— Установи пенітенціарної системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної Державним департаментом України з питань виконання покарань, на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств, з включенням таких сум доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених Державним департаментом України з питань виконання покарань.

З числа нерезидентів — фізичні чи юридичні особи, створені в будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародним договором України або законом. Нерезидентами визнаються:

– юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави;

– розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

3. Об'єкт оподаткування

Згідно зі ст. 3 “Об'єкт оподаткування” Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Однією зі складових при визначенні об'єкта оподаткування є валовий дохід. **Валовий дохід** — це загальна сума доходу платника податку від усіх

видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітної періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морський) економічній зоні, так і за їх межами.

Валовий дохід включає:

1) Загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних і обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів (крім операцій з їх первинного випуску (розміщення) та операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації)).

2) Доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами.

3) Доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходи від здійснення операцій лізингу (оренди).

4) Доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, та виявлені в звітному періоді.

5) Доходи з інших джерел та від позареалізаційних операцій.

Пунктом 4.2. ст.4 даного Закону закріплений перелік грошових сум, що не включаються в склад валового доходу.

Наступним ключовим елементом, що безпосередньо впливає на визначення об'єкта оподаткування є валові витрати. Валові витрати виробництва та обігу — сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До складу валових витрат включаються:

1) Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітної періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, з урахуванням обмежень, передбачених законом.

2) Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) до Державного бюджету України або бюджетів територіальних громад, до неприбуткових організацій, але не більш 4% оподаткованого податком прибутку попереднього звітної періоду, за винятком відрахувань, уведених пунктом 5.8 ст.5 Закону.

3) Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за

основним місцем роботи не менш 75% таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більш 10% оподаткованого податком прибутку попереднього звітного періоду.

4) Суми коштів, внесених до страхових резервів.

5) Суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України «Про систему оподаткування», за винятком податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених підпунктами 5.3.3, 5.3.4, та пені, штрафів, неустойок, передбачених підпунктом 5.3.5.

Для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу валових витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

6) Суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, встановлених правилами податкового обліку, і підтвержені такими документами в звітному податковому періоді.

7) Суми витрат, не враховані в минулих податкових періодах у зв'язку з допущеними помилками і виявлені в звітному податковому періоді у розрахунку податкового зобов'язання.

8) Суми безнадійної заборгованості в частині, що не віднесена на валові витрати, у разі коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку, а також суми заборгованості, стосовно яких закінчився строк позовної давності.

9) Суми витрат, зв'язаних з поліпшенням основних фондів та суми перевищення балансової вартості основних фондів та нематеріальних активів над вартістю їх продажу у визначеному порядку.

10) Суми зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування й інші види загальнообов'язкового (у тому числі державного) соціального страхування фізичних осіб, що складаються в трудових відносинах із платником податку.

11) деякі інші витрати, передбачені пунктом 5.2 ст.5 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»

У п.5.3. ст.5 Закону законодавець установив перелік видів витрат, що не включаються до складу валових витрат.

Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів варто розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.

Амортизації підлягають витрати:

- 1) на придбання основних фондів і нематеріальних активів для власного виробничого використання;
- 2) на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів ;
- 3) на проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації й інших видів поліпшення основних фондів;
- 4) на поліпшення якості земель, не зв'язаних з будівництвом.

Усе різноманіття основних фондів представлено у виді трьох груп, причому для кожної з цих груп установлюється своя норма амортизації. До першої групи віднесені будинки, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування). Основні фонди цієї групи мають мінімальну (у порівнянні з іншими групами) квартальну норму амортизації —1,25%, що значно перевищує норми, які раніше застосовувалися. Друга група містить у собі автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі, побутові, електронні, оптичні і електронно-механічні прилади й інструменти, включаючи ЕОМ, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них. Квартальна норма амортизації їх найбільша і складає 6,25%. У третю групу включені інші основні фонди, що не включені до першої і другої груп. и: робочі і силові машини, устаткування, вимірювальні і регулюючі прилади, лабораторне устаткування, технологічне оснащення, інструмент, виробничий і господарський інвентар, інші основні фонди. Норма амортизації складає 3,75% за квартал.

Суми амортизаційних відрахувань звітної періоду визначаються шляхом застосування певної норми амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок звітної періоду.

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітної періоду розраховується по формулі:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - V(a-1) - A(a-1),$$

де $B(a)$ — балансова вартість групи на початок звітної періоду; $B(a-1)$ — балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному; $П(a-1)$ — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення

капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному; $B(a-1)$ — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному; $A(a-1)$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у період, що передував звітному.

Платник податку може самостійно прийняти рішення про застосування прискореної амортизації основних фондів групи 3, придбаних після вступу в силу Закону, по наступним нормам (у розрахунку на календарний рік):

1-й рік експлуатації — 15%;

2-й рік експлуатації — 30%;

3-й рік експлуатації — 20%;

4-й рік експлуатації — 15%;

5-й рік експлуатації — 10%;

6-й рік експлуатації — 5%;

7-й рік експлуатації — 5%.

Для суб'єктів космічної діяльності тимчасово, до 1 січня 2009 р., встановлена щорічна 20-процентна норма прискореної амортизації основних фондів групи 3.

Ставка податку

Прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 30% до об'єкта оподаткування.

Українське законодавство розмежовує нерезидентів на тих, які не здійснюють підприємницьку діяльність на території України, і тих, які цю діяльність здійснюють через постійні представництва. У статті 13 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” зазначені ставки податку на доходи нерезидентів. У нерезидентів (які не здійснюють діяльність в Україні через

постійні представництва) з доходів, отриманих із джерел на території України, резидент (який виплачує ці доходи) утримує податок і перераховує в бюджет.

Доходи таких нерезидентів оподатковуються за наступними ставками:

від фрахту — 6%;

від перестрахування ризику — 15%;

від страхування ризику — 30%;

від надання рекламних послуг — 30%;

доходи у вигляді дивідендів — 15%.

Резиденти, що здійснюють виплату доходу нерезидентам від здійснення портфельних інвестицій (у процентній облігації чи процентні казначейські зобов'язання, емітовані за рішенням резидента, зокрема, уповноваженого державного органу чи органу місцевого самоврядування (за винятком облігацій зовнішніх державних позик), зобов'язані утримувати під час виплати такого доходу та сплачувати податок у розмірі 30% від суми такого доходу. Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів на безпроцентні (дисконтні) облігації чи казначейські зобов'язання, оподатковуються за ставкою 30%.

Доходи нерезидентів, що здійснюють підприємницьку діяльність через постійні представництва, обкладаються податком у загальному порядку, тобто за ставкою 30%.

Пільги по податку на прибуток

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, отримані у вигляді:

коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

пасивних доходів;

коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям як компенсація вартості отриманих державних послуг.

У разі, коли доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітного (податкового) року на кінець першого кварталу наступного за звітним роки перевищують 25% від загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок з нерозподіленої суми прибутку за ставкою 30% до суми такого перевищення.

До неприбуткових організацій належать (п. 7.11.1 ст. 7 Закону):

а) органи державної влади України, органи місцевого самоврядування і створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

б) благодійні фонди і благодійні організації, створені в порядку, визначеному законом, для проведення благодійної діяльності;

в) пенсійні фонди, кредитні союзи;

г) спілки, асоціації й інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників і не здійснюють підприємницької діяльності, за винятком отримання пасивних доходів;

д) релігійні організації;

е) житлово-будівельні кооперативи, об'єднання власників багатоквартирних будинків.

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, майно яких є їх власністю, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), крім підакцизних товарів та прибутку, одержаного від грального бізнесу, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, складає не менш 50% загальної чисельності працюючих за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25% суми витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва.

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів.

Не підлягають оподаткуванню виграші у державні грошові лотереї. Під державними грошовими лотереями варто розуміти лотереї, що передбачають наявність призового фонду в розмірах не менш як 50% від суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менш як 30% від доходів, що залишаються у розпорядженні після відрахувань до призового фонду.

Також звільняються від оподаткування:

заготівельних підприємств від продажу відповідно до закону окремих видів відходів як вторинної сировини за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;

– доходи у вигляді коштів, матеріальних цінностей та нематеріальних активів, отримані позашкільними навчальними закладами, незалежно від підпорядкованості, типу і форми власності, від здійснення або на здійснення діяльності, передбаченої їх статутом.

Податком у розмірі 50% діючої ставки оподатковується прибуток:

– платників податку від проведення науково-дослідних і реставраційних робіт у сфері охорони культурної спадщини;

– від продажу інноваційного продукту, заявленого при реєстрації в інноваційних центрах, створених відповідно до закону. Така пільга діє протягом перших трьох років після державної реєстрації продукції як інноваційної.

Обчислення і сплата податку на прибуток

Облік отриманих доходів і здійснених витрат ведеться платником податків самостійно з метою визначення об'єкта оподаткування. Платник податків має право обрати і використовувати будь-який з двох методів: метод нарахувань або касовий метод ведення податкового обліку. Передбачається обов'язкове інформування податкового органу про обраний платником метод обліку.

При використанні методу нарахувань облік доходів і витрат платником податків проводиться, виходячи з часу придбання платником податків права на ці доходи або визнання за ним цих витрат, незалежно від часу фактичного одержання доходів чи здійснення платежів.

Використання касового методу припускає облік платником податків доходів і витрат, виходячи з часу відповідно вступу платника податків у право власності цих доходів чи визнання за ним цих витрат.

Платник податків, що використовує метод нарахувань, отримує можливість використання податкового дисконту (поправка). Податковим дисконтом визнається поправка, на яку з метою оподаткування необхідно збільшити отримані платником податків доходи. Він застосовується, якщо платник податків одержує додаткову й обумовлену виключно цим методом обліку вигоду від того, що момент здійснення витрат передреує хоча б одному з моментів:

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

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

Податковий дисконт повинен бути врахований при визначенні доходів платника в той звітний період, на який припадає момент закінчення використання їм зазначеної вигоди.

Валовий доход при товарообмінних операціях пов'язується з кожною з подій, що наступили раніше:

- 1) з датою відвантаження товарів;
- 2) з датою оприходування товарів на склад.

Обчислення податку відбувається:

1. Виходячи з об'єкту оподаткування шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань. Скоригований валовий доход — це валовий доход за винятком того, що до складу валового доходу не включається.

2. З урахуванням пунктів, у яких зазначені:

- а) особливості оподаткування підприємств громадських організацій інвалідів;
- б) особливості оподаткування окремих платників податку;
- в) особливості оподаткування інноваційної діяльності інноваційних центрів, внесених до державного реєстру;
- г) особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції;
- д) особливості оподаткування страхової діяльності;
- е) особливості оподаткування неприбуткових організацій;
- ж) механізм переносу збитків на наступні податкові періоди (ст.6).

Відповідно до підпункту 16.4 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” податок сплачується до бюджету не пізніше 20 числа

місяця, наступного за звітним кварталом. Платники податку в терміни, визначені законом, подають до податкового органу податкову декларацію про прибуток за звітний квартал, розраховану наростаючим підсумком з початку звітнього фінансового року.

Податковим органам заборонено вимагати форми податкової звітності, прямо не передбачені цим Законом, у тому числі бухгалтерських рахунків, балансів і іншої неподаткової звітності.

Платіжні доручення на перерахування податку в бюджет спрямовуються підприємствами в банківські установи до настання терміну платежу.

Протягом звітнього (податкового) кварталу платники податку, за винятком нерезидентів і виробників сільськогосподарської продукції, сплачують у бюджет за перший і другий місяць такого кварталу авансові внески податку на прибуток. Авансові внески сплачуються в бюджет за підсумками першого і другого місяців звітнього (податкового) кварталу до 20 числа другого і третього місяця такого кварталу відповідно.

Закон “Про оподаткування прибутку підприємств” (п.16.14) прямо передбачає, що обов’язок по сплаті податку реалізується тільки платником податку, а сплата податку іншими, ніж платник податку, особами не дозволяється.

Суми податку на прибуток зараховуються в бюджети територіальних громад за місцезнаходженням платника податку.

Тема 11. ПРИБУТКОВИЙ ПОДАТОК ІЗ ГРОМАДЯН

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

Причини, що привели до виникнення різних варіантів прибуткового податку в різних країнах, мають свої особливості, однак є в них і багато спільного. Основна мета введення прибуткового податку — одержання державою бюджетних надходжень і забезпечення рівнонапруженості оподатковування на основі прямого визначення доходів платника.

Цей податковий важіль припускає рівність абсолютної, а не відносної величини даного платежу і виправданий для регіонів з однаковими кліматичними умовами господарювання і при незначній диференціації чистих доходів. Особливістю оподатковування доходів фізичних осіб є визначення сукупного доходу за винятком доходів, що не підлягають оподатковуванню. Такий підхід більш-менш адекватний системі з жорстко централізованими цінами. В умовах мінливих цін доходи повинні бути скориговані з урахуванням приросту вартості фінансових і матеріальних ресурсів, оцінки запасів, формування резервів. Саме тому зростання доходів найчастіше набуває інфляційного характеру.

Найважливішим видом податків з фізичних осіб, характерним для будь-якої податкової системи, є прибутковий податок, що регулюється в Україні Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”. Традиційний і один з найважливіших розділів нормативного акту, що регулює прибутковий податок з громадян, присвячений характеристиці загальних положень. Під такою назвою (“Загальні положення”) він представлений у Декреті Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року “Про прибутковий податок із громадян” (розділ I). У Законі Української Радянської Соціалістичної Республіки від 5 липня 1991 року, який діяв раніше (розділ I). Розділ відкриває стаття, присвячена характеристиці платника податку.

2. Платники прибуткового податку

Платниками прибуткового податку в Україні є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства як ті, що мають, так і ті, що не мають постійного місця проживання в Україні.

Таким чином, в основі оподатковування фізичних осіб закладені два основних принципи:

1) принцип рівності в податковій сфері іноземців, осіб без громадянства і громадян держави, на території якої вони отримують доходи;

2) право держави, громадяни якої одержують доходи за його межами, оподатковувати ці доходи податком, кошти від надходження якого повинні витратитися на розвиток виробництва даних територій.

Відповідно до Декрету “Про прибутковий податок із громадян” платниками прибуткового податку є винятково громадяни — фізичні особи, що одержують доходи як на території України, так і за її межами. Платники прибуткового податку поділяються на:

- 1) громадян України;
- 2) іноземних громадян;
- 3) осіб без громадянства.

Незважаючи на те, що платники прибуткового податку поділяються на вказані вище групи, вони мають рівні можливості в реалізації прав на вільний вибір видів діяльності у відповідності зі своїми здібностями і професійною підготовкою, з урахуванням особистих інтересів і суспільної необхідності.

Приналежність до громадянства України визначається Законом України від 16 квітня 1997 року «Про внесення змін до Закону України “Про громадянство України”».

Кожна з категорій платників прибуткового податку у свою чергу поділяється на:

- тих, що мають постійне місце проживання в Україні;
- тих, що не мають постійного місця проживання в Україні.

До громадян, що мають постійне місце проживання в Україні, відносяться громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, що проживають в Україні в цілому не менш 183 днів у календарному році.

Дія Декрету була припинена Законом України № 25/98 – ВР від 15.01.1998 р. для сільськогосподарських виробників – учасників експерименту по введенню єдиного податку на території Глобинського району Полтавської області, Старобешевського району Донецької області, Ужгородського району Закарпатської області.

3. Об'єкт оподаткування

Об'єкт оподаткування тісно пов'язаний з категорією платників податку, тому що обов'язки платника податків виникають при наявності в нього об'єкту оподаткування і на підставах, установлених законодавчими актами. Об'єктом

оподатковування по прибутковому податку є доходи чи їхня частина (існують суми, що не включаються в оподатковуваний податком доход), а також одержання доходу (частіше це зустрічається у суб'єктів підприємницької діяльності), пов'язане з несенням витрат. Об'єктом оподатковування в цьому випадку буде різниця валових доходів і понесених витрат, що були пов'язані з одержанням таких доходів. Об'єкт оподатковування охоплює усі види доходів, що одержуються з різних джерел і в різних формах, причому незалежно від виду діяльності.

У кінцевому результаті об'єктом оподатковування є:

1) у громадян, що мають постійне місце проживання в Україні,— сукупний оподатковуваний доход, одержаний з різних джерел як на території України, так і за її межами;

2) у громадян, що не мають постійного місця проживання в Україні,— доход, одержаний із джерел в Україні.

Доходи, одержані за межами України громадянами з постійним місцем проживання в Україні, включаються до складу сукупного доходу, що підлягає оподатковуванню в Україні. Суми податку, сплачені за кордоном з одержаних за межами України доходів громадянами з постійним місцем проживання в Україні, зараховуються при сплаті ними прибуткового податку в Україні. При цьому розмір зараховуваних сум податку з доходів, сплачених за межами України, не може перевищувати суми прибуткового податку, що підлягає сплаті цими особами відповідно до законодавства України. Зарахування сплачених за межами України сум податку провадиться лише у разі письмового підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави факту сплати (утримання) податку.

Оподатковуваними прибутковим податком доходами, отриманими за місцем основної роботи (служби, навчання), вважаються доходи, одержані від підприємств, установ і організацій усіх форм власності, фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, з якими громадянин має трудові відносини, за умови обов'язкового ведення в цьому місці трудової книжки і провадження відрахувань до фонду соціального страхування. Сукупний оподатковуваний доход складають одержані за місцем основної роботи (служби, навчання) доходи за виконання трудових обов'язків. Вони включають заробітну плату за виконану роботу, нараховану за розцінками, тарифним ставкам і посадовим окладам; надбавки і доплати до тарифних ставок і окладів; премії за отримані результати; оплату відпусток відповідно до законодавства; виплати по трудових угодах. Крім цього, у сукупний оподатковуваний доход

включається і ряд інших доходів, перерахованих у ст. 8 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян».

Об'єктом оподаткування прибутковим податком у суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб є різниця між валовим доходом і понесеними витратами, пов'язаними з одержанням доходу. Ведення обліку підприємницької діяльності у фізичних осіб відрізняється від ведення обліку юридичних осіб: ведення обліку фізичних осіб носить більш спрощений характер. Основним звітним документом є книга обліку доходів і витрат, що підлягає реєстрації в податковій інспекції.

4. Ставка оподаткування

Стаття 7 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» має назву «Ставки податку». Однак вона є своєрідним продовженням попередніх двох статей, що фактично регулюють пільги по даному податку. Дійсно п. 1 включає таблицю, що установлює визначену пропорцію росту ставки податку від 10 до 50% у залежності від розміру місячного сукупного оподаткованого доходу в мінімальних місячних заробітних платах. Саме тут міститься одна з найбільш традиційних податкових пільг — установлення неоподаткованого мінімуму. Своєрідною пільгою можна розглядати й обмеження при нарахуванні податку на суми авторської винагороди (п. 2 ст. 7).

Прибутковий податок із сукупного оподаткованого податком доходу громадян за місцем основної роботи (служби, навчання) обчислюється по наступним ставках:

Специфікою ставок прибуткового податку є належність їх до змішаного методу. Існує як тверда ставка, що застосовується незалежно від величини отриманого доходу, так і диференційована ставка, що застосовується в залежності від величини отриманого доходу і величини, кратної визначеному показнику (неоподаткованому податком мінімуму доходів громадян).

Тверда ставка застосовується у відношенні доходів, отриманих громадянами не за місцем основної роботи, у тому числі по сумісництву, за виконання разових чи інших робіт, здійснюваних на підставі договорів підряду й інших договорів цивільно-правового характеру, а також доходів фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, що одержують доходи від здійснення підприємницької діяльності і поряд з цим мають основне місце роботи. У статті 7 міститься два пункти, що встановлюють тверду ставку, незмінну для будь-яких сум доходів. Це 20% при оподаткуванні доходів,

одержуваних не за місцем основної роботи фізичних осіб, що не мають постійного місця проживання в Україні.

Окремим пунктом у ст. 7 виділене оподаткування авторських винагород, виплачуваних спадкоємцям повторно, тому що оподаткування цих сум здійснюється по подвоєній ставці з використанням прогресивної шкали, але не більш 70% від отриманого (повторного) винагороди.

4. Пільги по прибутковому податку з громадян

Статті 5 і 6 Декрету Кабінету Міністрів дуже тісно пов'язані між собою, фактично їх можна умовно об'єднати в один підрозділ, що охоплює пільги по прибутковому податку: ст. 5 регулює суми виплат, що не включаються в сукупний оподатковуваний дохід, а ст. 6 — суми, на які зменшується сукупний оподатковуваний дохід. Основні пільги по податку передбачені ст. 6 Декрету, але реально перелік діючих пільг значно ширше, а їхнє застосування пов'язане з певними обмеженнями. Тому необхідно привести повну систему пільг по прибутковому податку з громадян, що надаються:

1. Усім громадянам — платникам податку — у розмірі одного неоподаткованого мінімуму за кожен повний місяць, протягом якого отриманий дохід. У багатьох національних законодавствах встановлюється універсальна знижка — неоподатковуваний мінімум доходів, при якому оподаткуванню підлягають тільки доходи, що перевищують цей мінімум. Зміст пільги — забезпечити задоволення мінімальних життєвих потреб. Можливо, має сенс установлення декількох рівнів подібного мінімуму, оскільки мінімальні витрати ряду осіб (інваліди, сироти і т.д.) перевищують витрати звичайних платників. Тому такі особи мають право на більш високий рівень неоподаткованого мінімуму доходів.

2. Одному з батьків (опікуну, попечителю) на кожну дитину у віці до 16 років. Батькам, що знаходяться в шлюбі, зменшення оподаткованого доходу проводиться одному з них на вибір. Якщо в одного з подружжя є діти від попереднього шлюбу, то другий з них не втрачає право на одержання пільги на дітей. У випадках, коли шлюб розірваний, пільга надається тому з батьків, з ким проживають діти.

3. Учасникам Великої Вітчизняної війни, інших бойових операцій по захисту колишнього СРСР з числа військовослужбовців, що проходили службу у військових частинах, штабах і установах, що входили до складу діючої армії, та партизанів в розмірі п'яти неоподаткованих мінімумів. Пільга надається на підставі відповідних посвідчень.

4. Військовослужбовцям і призваних на навчальні, перевірочні збори військовозобов'язаних, що проходили службу в складі обмеженого контингенту радянських військ у Республіці Афганістан і в інших країнах, де в цей період велись бойові дії, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Пільги надаються на підставі «Посвідчення про право на пільги» і довідки районного (міського) Військового комісаріату.

5. Інвалідам з дитинства, інвалідам I і II груп, крім інвалідів війни I групи, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Пільга надається на підставі пенсійного посвідчення чи довідки лікувально-трудової експертної комісії.

6. Громадянам, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і віднесеним до 3 і 4 категорій, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Підставою для надання пільги служить посвідчення встановленого зразку.

7. Громадянам, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і віднесеним до 1 і 2 категорій, у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів. Підставою для надання пільги служить посвідчення встановленого зразку.

8. Інвалідам війни I групи в розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів. Підставою для надання пільги є відповідне посвідчення.

9. Для робітників, що служать і прирівняних до них з метою оподаткування громадян, що мають 3 і більш дітей у віці до 16 років, прибутковий податок зменшується на 50%.

Зменшення проводиться на підставі:

— копії свідоцтв про народження дітей;

— довідки з місця роботи одного з чоловіків, що йому (їй) прибутковий податок на 50% не зменшується.

10. Батькам і одному з подружжя військовослужбовців, які загинули чи померли або пропали безвісті при виконанні службових обов'язків, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів.

11. Одному з батьків, який виховує інваліда з дитинства, і батькам, що виховують двох і більш інвалідів з дитинства, що проживають разом з ними і вимагають постійного догляду, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Пільга надається на підставі наступних документів:

— пенсійного посвідчення;

— довідки з лікарні про те, що дитина-інвалід має потребу в постійному догляді;

— довідки з ЖЕКа про те, що дитина-інвалід проживає разом з батьками;

— довідки з місця роботи одного з чоловіків про те, що з його (її) доходу вирахування сум у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів не провадиться (для тих батьків, що виховують одного інваліда з дитинства).

12. Громадянам, реабілітованим відповідно до Закону України “Про реабілітацію жертв політичних репресій на Україні”, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів. Підтвердженням служить посвідчення встановленого зразку. Підставою для нарахування служать Декрет Кабінету Міністрів України № 43-93 та Інструкція ГПУ від 12 квітня 1993 року.

13. Громадянам, що підпадають під чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» (учасники бойових дій; інваліди війни; учасники війни; особи, на яких поширюється дія цього Закону; особи, що мають особливі заслуги перед Батьківщиною), у розмірі 15 неоподатковуваних мінімумів. Підтвердженням служить посвідчення (свідчення) установленого зразку, пенсійні посвідчення при наявності спеціальних штампів і записів.

5. Обчислення і сплата прибуткового податку

Обчислення, утримання і перерахування в бюджет прибуткового податку здійснюється підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності і фізичних осіб — суб'єктами підприємницької діяльності, які провадять виплати доходу. Підприємства, установи, організації незалежно від форм власності (у тому числі створені за участю іноземних юридичних і фізичних осіб, представництвами іноземних фірм, дипломатичними і консульськими представництвами інших країн, представництвами іноземних засобів масової інформації), а також окремі фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, сільські (фермерські) господарства, кооперативи (включаючи колгоспи), релігійні організації, що використовують працю найманих робітників, що є основним місцем роботи (з оформленням трудової книжки, висновком трудового договору і з обов'язковою сплатою у Фонд державного соціального страхування), зобов'язані нараховувати, утримувати і перераховувати до бюджету прибутковий податок. При цьому для обчислення прибуткового податку використовується шкала ставок, визначена ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”.

Відповідно до Декрету платниками прибуткового податку є громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства як ті, що мають, так і ті, що не мають постійного місця проживання в Україні. Якщо вищевказані особи проживають в Україні в сукупності не менше 183 днів у календарному році, то об'єктом оподаткування в них є сукупний оподатковуваний податком дохід за календарний рік, отриманий з різних джерел як на території України, так і за

її межами. У відповідності зі статтями 8 і 9 Декрету оподаткування доходів громадян, одержуваних за місцем основної роботи (служби, навчання), і прирівняних до них доходів (а саме: обчислення, утримання і перерахування в бюджет прибуткового податку), отриманих ними за місцем основної роботи (служби, навчання), провадиться підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності, фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, з якими громадяни перебувають у трудових відносинах, за умови обов'язкового ведення в цьому місці трудової книжки і проведення відрахувань у фонд соціального страхування.

Обчислення податку протягом року провадиться, виходячи із суми місячного сукупного оподаткованого доходу, по основній шкалі ставок. Сума місячного сукупного оподаткованого доходу громадян, що мають право на одержання пільг згідно ст. 6 Декрету, зменшується на розмір цих пільг. У випадку, якщо платник має право на одержання декількох пільг, йому надається тільки одна.

Сума податку обчислюється двічі: протягом року — у джерела виплат; за підсумками року — податковою інспекцією за місцем проживання платника. Особливістю щомісячних розрахунків є те, що з оподаткованого доходу не виключають передбачених законодавством пільг і знижок, і протягом 30 днів після виплати підприємства зобов'язані надіслати в податкові інспекції за місцем проживання кожного платника відомості про суму доходу й утриманого податку.

За підсумками календарного року громадяни зобов'язані подати в податкові інспекції до 1 березня наступного за звітним року за місцем проживання декларації про доход за місцем основної роботи та за місцем не основної роботи. Після цього використовується механізм пільг, які не враховувалися при обчисленні оподаткованого доходу на підприємстві.

Таким чином, прибутковий податок обчислюється дванадцять разів (щомісяця) і тринадцятий раз — за підсумками року. Схема обчислення прибуткового податку включає кілька умовних етапів:

А. Щомісячні розрахунки податку (у відповідності зі ст. 8).

Б. Визначення сукупного доходу.

В. Зменшення сукупного річного доходу на розмір неоподаткованого мінімуму (на дітей, що не досягли 16 років).

Г. Зменшення його з урахуванням додаткових пільг (інваліди; ветерани Великої Вітчизняної війни; учасники ліквідації Чорнобильської катастрофи).

Д. Обчислення податку відповідно до діючих ставок.

Повернення надміру сплачених сум платежів провадиться установами банків за поданням відповідних фінансових органів у порядку, встановленому чинним законодавством по касовому виконанню Державного бюджету України. Фізичним особам (підприємцям) повернення сум надміру сплачених платежів провадиться на підставі платіжного доручення або чека фінансового органу, громадянам — чеком або перерахуванням на їх особові рахунки у відділенні Ощадбанку України на підставі платіжних доручень фінансового органу.

Тема 12. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Поява податку на додану вартість в податкових системах було пов'язано з певним етапом розвитку економіки. Країни Європи перейшли на цей податок в основному в період з 1967 - 1973 роки після тривалого існування іншого оборотного оподатковування. В державах Західної Європи він з'явився як певний механізм, що гальмує споживання, на стадії значного зростання виробництва і припало це на період другої половини 50-х років ХХ ст. Відкриття податку на додану вартість належить М. Лоре (Франція), який 1954 р. представив схему його дії. Цей податок повинен був замінити податок з обороту. Повне його введення у Франції було завершено в 1968 р., а його поширення сприяло прийняття I і III директив Єдиного економічного співтовариства (1967 р.), відповідно до яких податок на додану вартість затверджувався основним непрямим податком для країн – членів цього Співтовариства. І на сьогодні основною ланкою бюджетної системи Франції є податок на додану вартість, що складає приблизно 45 % від усіх податкових надходжень.

Дебатами в Конгресі і визнанням недоцільності зміщення оподатковування в бік непрямого закінчилася спроба введення цього податку в Сполучених Штатах Америки. В даний час в федеральних доходах цієї країни переважають прямі податки (наприклад, податок на доходи фізичних осіб – приблизно 40%). Таке ж рішення було прийнято й у Японії.

На сучасному етапі податок на додану вартість є однією з найважливіших складових податкових систем 42 держав (17 європейських країн – члени Організації економічного співробітництва і розвитку). На долю цього податку

приходиться приблизно 13,8% податкових надходжень бюджетів країн і 5,5% валового внутрішнього продукту. Перевага, що віддається податку на додану вартість в цих країнах, обумовлена тим, що цей податок забезпечує державі значні надходження, за його допомогою набагато краще оподатковувати послуги і звільняти засоби виробництва. Крім цього, його податковий механізм не дозволяє вільно ухилятися від оподаткування.

Податок на додану вартість (ПДВ) є непрямим податком, який виступає часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.

Податок на додану вартість був введений в Україні лише на початку 90-х років. Справа в тому, що в податковій системі Радянського Союзу діяло два непрямих податки: податок з обороту і податок з продажу. Податок на додану вартість був введений в Україні Законом від 20 грудня 1991 р. «Про податок на додану вартість».

На сьогоднішній день механізм справляння податку на додану вартість регулюється Законом України від 3 квітня 1997 року «Про податок на додану вартість». Механізм податку на додану вартість характеризується найбільш чіткою державною визначеністю і прив'язкою. Дійсно, податок на додану вартість – один з небагатьох податків в податковій системі України, що цілком надходить до Державного бюджету. Інші податки, що віднесені законодавством до загальнодержавних, можуть надходити як до місцевих бюджетів, так і розподілятися між державним і місцевим бюджетами. При цьому надходження від податку на додану вартість здійснюються за допомогою чітких імперативних наказів. Майже всі деталі застосування цього податку закріплені законами України, тоді як актами Кабінету Міністрів України регулюються певною мірою несуттєві положення. Щодо інших податків, то законодавець закріплює можливість деталізації правових механізмів за іншими суб'єктами (наприклад, щодо місцевих податків і зборів – певні права, делеговані місцевим органам самоврядування).

З цих позицій найбільш чіткими імперативними способами держава регулює постійні надходження саме в ті фонди, власником яких воно є. Ця прив'язка має і певні кількісні підстави. Так, наприклад, у загальній сумі доходних надходжень Державного бюджету сума акцизного збору і податку на додану вартість складає 11678863,0 тис. грн., що фактично складає 34,9 %. При

цьому надходження від одного тільки податку на додану вартість складає 9716759,0 тис. грн., що складає 29 %.

Реалізація товарів платниками податку на додану вартість здійснюється за цінами, збільшеними на суму податку на додану вартість, що вказується окремим рядком. Сума ПДВ, що підлягає сплаті вдобюджету, визначається як сума від покупців за реалізовані товари, зменшена на суму податку на додану вартість від постачальників за виконані роботи і послуги.

1. Платник податку на додану вартість

Платник податку – особа, яка зобов'язана здійснити утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, чи особа, яка ввозить (пересылає) товари на митну територію України. Головною особливістю платника податку на додану вартість є розрив між реальним і формальним платником. Реальним платником є особа, яка купує товари (роботи, послуги), фактично покупець (споживач), тому що саме за рахунок його коштів здійснюється сплата цього податку. Кошти для податку на додану вартість є складовим елементом тієї грошової суми, яку він сплачує, купуючи товари (роботи, послуги). Формальним же платником податків є фактично збирач податків – особа, яка реалізує товари (роботи, послуги) та отримує кошти від їх покупця. Першою дією такої особи після реалізації товарів (робіт, послуг) є перерахування суми податку на додану вартість до бюджету. Фактично при цьому сума податку, сплачена реальним платником, проходить через формального платника, яким вона і перераховується на відповідні бюджетні рахунки.

Фактично всю систему платників можна розділити на дві групи: юридичні і фізичні особи. Особа – це будь-яка з наведених нижче осіб, незалежно від того, чи є така особа резидентом чи ні:

- суб'єкт підприємницької діяльності, в тому числі підприємство з іноземними інвестиціями;
- інша юридична особа, що не є суб'єктом підприємницької діяльності;
- фізична особа (громадянин, іноземний чи громадянин особа без громадянства), яка здійснює діяльність, віднесена до підприємницької відповідно до законодавства, або ввозить (пересилає) товари на митну територію України.

При вирішенні питання: чи є підприємство або організація платником податку, автор приєднується до точки зору М.П. Кучерявенко, що виділяє сукупність ознак щодо рішення цього питання. По-перше, визначається, що

платником є, в основному, юридичну особа незалежно від форми власності, галузевої і відомчої належності, і, по-друге, необхідне здійснення їм комерційної, господарчої або іншої діяльності на території країни. З урахуванням цих положень, не всі юридичні особи можуть бути платниками, а лише ті, які здійснюють діяльність, що приводить до появи об'єкта оподаткування або пов'язану з ним.

Якщо при виникненні податку на додану вартість його можна було б віднести до податків з юридичних осіб, то на цей час він є класичним варіантом податку, що передбачає змішаного платника. Тому серед платників цього податку стійку групу складають фізичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність. В даному випадку можна говорити про виділення фізичної особи як умовного платника. Іншими словами, він буде виступати платником податку на додану вартість винятково при наступних умовах:

а) якщо обсяг операцій з продажу товарів (робіт, послуг), які оподатковується обчислюється за останні 12 календарних місяців.

б) якщо обсяг подібних операцій перевищує 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто 61200 грн.

При характеристиці платника податку на додану вартість, варто звернути увагу на деякі досить важливі моменти. Наприклад, такі вчені, як С.В. Александров, М.П. Кучерявенко, наголошують на особливостях визначення суб'єкта підприємницької діяльності (насамперед підприємств) і фізичних осіб (незалежно від ознаки резиденства), виділяючи останніх як платників податку на додану вартість. По-перше, це повинні бути громадяни, зареєстровані як самостійні підприємці відповідно до чинного законодавства. По-друге, сума їх виручки повинна перевищувати встановлений законом розмір, а також мати поточний період (тобто вона повинна бути отримана протягом року). По-третє, особи, яких законодавство відносить до платників податку на додану вартість, зобов'язані зареєструватися в органах податкової адміністрації за місцем свого знаходження, і після чого, вони здобувають право на виписку податкових накладних.

Платники розділені на дві великі групи в залежності від того, здійснюють вони від свого імені виробничу чи іншу підприємницьку діяльність на території України або ввозять в Україну товари як для власних, так і для виробничих потреб, з метою реалізації у вільному обороті, а також на правах комісії, лізингу і тимчасово.

Платника ПДВ можна представити як певну систему суб'єктів.

Особа, обсяг оподатковуваних податком операцій із продажу товарів (робіт, послуг) якої протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Особа, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України, що отримує від нерезидента роботи (послуги) для їх чи використання або споживання на митній території України.

Особа, яка здійснює на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі за готівкові кошти, незалежно від обсягів продажу, за винятком фізичних осіб, які здійснюють торгівлю на умовах сплати ринкового збору.

Особа, яка на митній території України надає послуги, пов'язані з транзитом пасажирів або вантажів через митну територію України.

Особа, яка відповідально за внесення податку до бюджету по об'єктах оподаткування на залізничному транспорті, що визначена в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Особа, яка надає послуги зв'язку і здійснює консолідований облік доходів і витрат, пов'язаних з наданням таких послуг і отриманих (понесених) іншими особами, що перебувають у підпорядкуванні такої особи.

Центральний податковий орган України веде реєстр платників податку. Будь-якій особі, діяльність якої підлягає оподаткуванню, привласнюється індивідуальний податковий номер, що використовується при справлянні податку.

Реєстраційні заяви в органи податкової адміністрації за місцем свого знаходження зобов'язані подавати юридичні особи – резиденти і нерезиденти України, в тому числі і їх структурні підрозділи (філії, представництва), а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності. У листопаді 1997 р. Державна податкова адміністрація України створила Державний реєстр фізичних осіб – платників податків і інших обов'язкових платежів на основі Закону України "Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків і інших обов'язкових платежів". Кожній особі привласнюється окремий ідентифікаційний номер, без якого, починаючи з 1 січня 1998 р., неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну платню. З цієї ж дати установи банків повинні здійснювати операції за цими рахунками фізичних осіб (крім анонімних валютних рахунків і рахунків нерезидентів) тільки при наявності в них ідентифікаційних номерів Державного реєстру фізичних осіб. Цей номер платника податку є єдиним для усіх податків. З 4

липня 2000 р. Державна податкова адміністрація України заборонила відкривати банківські рахунки без ідентифікаційних номерів.

З невеликим запізненням цей механізм був введений і для юридичних осіб. Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. в якості Державного реєстру закріплює єдину автоматизовану систему обліку, накопичення і обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремих підрозділів.¹ Реєстр складається з комплексу відомостей, куди входять ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні та економічні дані.

При існуванні цих реєстрів лише щодо податку на додану вартість діє свій узагальнюючий специфічний механізм обліку. Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від виду діяльності і запланованих обсягів операцій з продажу товарів (робіт, послуг), а також діючі особи, що підпадають під визначення ст. 2 Закону України "Про податок на додану вартість", зобов'язані зареєструватися як платники цього податку відповідно до Положення про Реєстр платників податку на додану вартість.

Наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 р. було затверджено Положення про Реєстр платників податку на додану вартість. Цей законодавчий акт вніс деякі зміни: наприклад, значно розширений перелік основ для виключень з Реєстру, і відповідно до цього ідентифікаційний номер платника податку на додану вартість зберігається за ним до моменту виключення його з Реєстру (раніш – до анулювання його свідоцтва). Причому, якщо виключення з Реєстру відбувається на підставі заяви платника, то датою такого виключення є дата подання заяви. Щодо реєстрації платника податку на додану вартість підкреслюється, що юридичні особи можуть зареєструватися за місцем знаходження, а фізичні – за місцем проживання. Також обумовлена можливість відмови при видачі свідоцтва, але тільки у випадку подання заявником недостовірних даних.

Реєстр платників податку на додану вартість – це автоматизована система збору, накопичення і обробки даних про особи, які зобов'язані здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем. Він створюється для забезпечення єдиних принципів ідентифікації платників податку на додану вартість, їх реєстрації в органах державної податкової служби, здійснення контролю за справлянням цього податку тощо.

Для реєстрації особи як платника податку на додану вартість необхідно, щоб ця особа була поставлена на облік в органи Державної податкової служби за місцем його знаходження або за місцем проживання.

Характеризуючи особливості реєстрації платників податку на додану вартість, важливо підкреслити деяку незручність діючого законодавства. Загальне визначення платника цього податку представлено в ст. 2 Закону України "Про податок на додану вартість", тоді як механізм їх реєстрації викладений у ст. 9. Чи є зміст у такому значному розриві? По-перше, реєстрація осіб як платників податку на додану вартість стосується одного із обов'язків платників і повинна або входити до статті "Платники податку", або розташовуватися відразу після неї. Віднесення ж її в кінець законодавчого акту дуже нелогічно. Більш того, подібна схема закладена і в Законі України "Про систему оподатковування", коли після ст. 4 "Платники податків і зборів (обов'язкових платежів)" розташована ст. 5 "Облік платників податків і зборів (обов'язкових платежів)". По-друге, є необхідність чіткого узгодження ст. 9 Закону України "Про податок на додану вартість" і Положення про Реєстр платників податку на додану вартість, а не їх дублюванні, що існує нині. У Законі України "Про податок на додану вартість" повинні бути закладені загальні підстави для дій відносно реєстрації (визначення реєстру; зміст його даних; обов'язку по веденню), тоді як деталізація цих положень повинна бути делегована цим же Законом відповідному Положенню.

Об'єкт оподатковування

Одним із найважливіших елементів правового механізму податку на додану вартість виступає об'єкт оподатковування. Взагалі під цим поняттям розуміють майно, доходи, прибуток, вартість товарів (робіт, послуг) або інші категорії, що мають вартісні і кількісні характеристики, ізнаявністю яких у платника законодавство пов'язує виникнення податкового обов'язку. При цьому хотілося б звернути увагу на необхідність розмежування об'єкта податкових правовідносин і об'єкта оподатковування. Об'єктом податкових правовідносин фактично виступають гроші, що надходять до централізованих грошових фондів у вигляді податків і зборів. М.П. Кучерявенко вважає, що поняття об'єкта оподатковування передбачає два підходи – правовий (розширювальний) і законодавчий (більш вузький). Як правова категорія він визначається як юридичний факт або сукупність юридичних фактів (юридичний склад), з якими пов'язано обов'язок платника податків щодо сплати податку. Цей обов'язок виникає у особи при наявності у неї об'єкта оподатковування. У вузькому значенні, це поняття визначається як прибутки (їх частина), вартість ряду товарів, майно платників податків тощо. Необхідно відзначити, що український законодавець не дає визначення об'єкта оподатковування. Він йде більш

простим, однак, не зовсім зручним шляхом, пропонуючи перелік видів об'єктів оподаткування.

Однією із головних умов закріплення об'єкта оподаткування є наявність його певної характеристики (вартісної, кількісної тощо), по відношенню до якої можна було б потім позначити базу оподаткування. З урахуванням цього, не зовсім зручною здається характеристика цього поняття по податку на додану вартість, якою визначаються операції платників податків. Немає сенса наполягати на тому, що в статті, яка закріплює об'єкт оподаткування, необхідні чіткі вартісні прив'язки (це більш характерно для бази оподаткування), але певний момент, від якого можна прямувати до конкретних кількісних чи інших характеристик, повинен бути обов'язковим.

Об'єкт оподаткування охоплює основні складові, що визначають:

оборот від реалізації товарів (робіт, послуг);

оборот від реалізації з частковою оплатою або без оплати вартості товарів всередині підприємства;

оборот від передачі товарів в обмін на інші товари, без оплати їх вартості;

оборот по передачі товарів безкоштовно або з частковою оплатою іншим підприємствам чи особам.

Ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість» носить назву «Об'єкт оподаткування та операції, що не є об'єктом оподаткування». Фактично об'єкт оподаткування по податку на додану вартість включає 3 форми:

Операції з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, в тому числі операції з оплати вартості послуг за договорами оперативної оренди (лізингу) та операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення кредиторської заборгованості заставодавця. Цей різновид об'єкта оподаткування по податку на додану вартість є, мабуть, найсуттєвішим, тому що саме за рахунок сплати податку від операцій по реалізації здійснюються основні надходження коштів. При реалізації товарів до складу обороту входять основні найбільш важливі елементи доданої вартості. Серед них необхідно виділити амортизаційні відрахування, елементи прибутку, заробітної плати.

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

Особливістю цієї форми об'єкта оподаткування з податку на додану вартість є те, що підставою для нарахування зазначеного податку виступає сукупність митної вартості, акцизного збору і ввізного мита. Показово, що митні збори в базу оподаткування податку на додану вартість при цьому не входять, оскільки відповідно до Закону України “Про систему оподаткування” вони не відносяться до обов'язкових платежів і зборів.

Визначення митної вартості – ключовий момент процедури митного оформлення товару, який є об'єктом оподаткування з експортно-імпортних операціях. Стаття 16 Закону України “Про єдиний митний тариф” в якості митної вартості визнає ціну, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетинання митного кордону України.¹ Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку визначення митної вартості товарів і інших предметів у разі переміщення їх через митний кордон України”² у разі наданні митному органу документального підтвердження ціни і зазначення в ній її достовірного розміру, митна вартість товарів визначається на підставі наданих документів.

При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, та фактичні витрати, (якщо вони не включені до рахунки-фактури): на навантаження, розвантаження, перевантаження, страхування і транспортування до пункту перетинання митного кордону України тощо. Якщо заявлена митна вартість товарів і інших предметів явно не відповідає вартості, яка встановлюється на підставі ст. 16 Закону України «Про єдиний митний тариф», або неможливо перевірити правильність її обчислення, то митні органи України визначають митну вартість послідовно на основі цін на ідентичні або подібні товари й інші предмети, що діють у ведучих країнах-експортерах. Інформація про ціни на ідентичні і подібні товари у ведучих країнах-експортерах, що нормується на основі відомостей з митних документів, прайс-листів, каталогів торгівельних фірм і інших довідників, міститься в базі даних цінової інформації Державної митної служби України.

Митна вартість являє собою особливий різновид вартості товару, у визначенні якої, крім продавця і покупця, бере участь третя сторона – митний орган.

3. Вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України. Особливістю цього різновиду об'єкта оподаткування з податку на додану вартість є комплексний характер відносин, які в даному випадку регулюються відповідними нормами. По-перше, визначення об'єкта оподаткування з податку на додану вартість при вивезенні (пересиланні) товарів за межі митної території України передбачає певне митне регулювання

подібних відносин, яке повинно впливати на податкове. По-друге, ця форма об'єкта податку на додану вартість реалізується за допомогою складного бюджетно-податкового інституту – бюджетне відшкодування.

Обчислення розмірів доданої вартості може здійснюватися двома методами.

Перший – метод додавання заробітної платні прибутку.

Другий – метод, при якому від повної вартості віднімають вартість сировини, матеріалів і послуг виробничого характеру.

Найбільш розповсюдженим є другий метод, що застосовується в Україні і називається «сальдовим» чи залишковим.

База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів (робіт, послуг) відповідно до законів України з питань оподаткування.

Для товарів, які ввезені (пересилаються) на митну територію України платниками податку, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетинання митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) таких товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається до ціни товарів (робіт, послуг) відповідно до законів України з питань оподаткування.

Для готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидента, у разі її продажу на митній території України базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну такої готової продукції. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань.

При цьому податок сплачується до бюджету покупцем у порядку, передбаченому для оподаткування товарів, що імпортуються, а

відповідальність за сплату податку покупцем такої продукції несе вітчизняний її переробник.

У випадках, коли платник податку здійснює підприємницьку діяльність з продажу вживаних товарів (комісійну торгівлю), що придбані в осіб, не зареєстрованих платниками податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку. Правила комісійної торгівлі і визначення комісійної винагороди встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Тема 13. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК

Суть і призначення акцизу.

Акцизний податок – це непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари, що включається до ціни цих товарів і сплачується в кінцевому підсумку покупцем, а не виробником товарів.

Мета акцизного збору – збільшити доходи бюджету за рахунок оподаткування високорентабельних товарів непершої необхідності, які споживаються здебільшого населенням з рівнем доходів вище середнього.

На відміну від ПДВ:

- 1) акцизним податком оподатковуються тільки товари, і не оподатковуються роботи і послуги;
- 2) об'єктом оподаткування є повна вартість товарів;
- 3) кожна група підакцизних товарів має визначену ставку;
- 4) акцизний податок сплачується лише один раз (ПДВ на всіх етапах руху товарів).

До підакцизних товарів в Україні належать:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли.

Елементи акцизного податку.

Платниками податку є:

1. Особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.
2. Особа - суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

3. Фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

4. Особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку.

5. Особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку.

6. Особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

7. Особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов.

8. Особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

Об'єктами оподаткування є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством;

- обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:

- вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру.

Операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування:

- реалізації легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб підрозділів центрального органу виконавчої влади з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, якщо при цьому згідно із законодавством України не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: транзиту, митного складу, знищення або руйнування, відмови на користь держави, магазину безмитної торгівлі, тимчасового ввезення, переробки на митній території України. У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання. У разі коли в зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога щодо здійснення заходів гарантування, така вимога встановлюється і для цілей акцизного податку. Податок справляється, якщо в подальшому щодо таких товарів (продукції) виникають зобов'язання зі сплати податку на додану вартість;

- безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

- реалізації підакцизних товарів (продукції), крім нафтопродуктів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції);

- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції), за умови пред'явлення органу державної митної служби ліцензії на право виробництва (крім виробництва нафтопродуктів);

- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених законом;

- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі. Підставою для звільнення від сплати податку продукції, яка призначена для реалізації магазинами безмитної торгівлі, є належно оформлена митна декларація, що оформляється під час відвантаження продукції від такого виробника

- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або як гуманітарної допомоги, наданої згідно з нормами Закону України «Про гуманітарну допомогу»;

- ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу в роздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);

- реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Ставки податку є єдиними на всій території України:

- адвалорні,
- специфічні,
- адвалорні та специфічні одночасно.

База оподаткування

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:

- вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;
- вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Порядок нарахування і сплати акцизного податку.

Особливості визначення дати виникнення податкових зобов'язань:

1. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

2. Датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. У цьому пункті втраченим є товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити.

3. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

4. При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі.

5. При використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх

передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції).

Порядок обчислення податку з товарів, вироблених на митній території України

1. Суми податку визначаються платником податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань.

2. Суми податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, визначаються виробником (переробником), виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі.

3. Податок з товарів (продукції), на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

4. Забороняється сплата сум податку шляхом взаємних заліків, зустрічних зобов'язань, векселями та в інших формах, що не передбачають сплати сум такого податку коштами.

5. У разі повного або часткового повернення покупцем підакцизних товарів (продукції), вироблених (виготовлених) на митній території України, продавцю для усунення недоліків товару (продукції) або його знищення (переробки) у зв'язку з неможливістю усунення таких недоліків, платник податку - продавець проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулося таке повернення.

Сума коригування обчислюється платником податку із застосуванням максимальних роздрібних цін, ставок акцизного податку з урахуванням мінімального податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку, які діяли на дату виникнення податкового зобов'язання щодо таких товарів (продукції).

Сума коригування зазначається в декларації з акцизного податку за звітний період, у якому відбулось таке повернення.

У разі подальшої реалізації цих товарів (продукції) зобов'язання з акцизного податку обчислюються у загальному порядку.

Порядок обчислення податку з товарів, які ввозяться на митну територію України

1. Суми податку, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок податку.

2. Податок обчислюється у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату подання митному органу митної декларації до митного оформлення.

3. Суми податку, що підлягають сплаті, у разі порушення умов розміщення підакцизних товарів у митних режимах: магазину безмитної торгівлі, переробки на митній території України, визначаються, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діяли на момент подання митної декларації при розміщенні у відповідний режим.

4. У разі повного або часткового повернення імпортером підакцизних товарів (продукції), ввезених на митну територію України, продавцю у зв'язку з непридатністю їх для реалізації на митній території України, платник податків – імпортер проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулось повернення невикористаних та пошкоджених марок, або органу державної податкової служби, який видав марки, надані відповідні документи, що підтверджують втрату марок.

Сума коригування обчислюється платником податку із застосуванням максимальних роздрібних цін, ставок акцизного податку з урахуванням мінімального податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку, які діяли на дату виникнення податкового зобов'язання щодо таких товарів (продукції).

Сума коригування зазначається в декларації з акцизного податку за відповідний звітний період. При цьому сума акцизного податку за бажанням імпортера повертається йому на поточний рахунок у банку або зараховується при придбанні наступних партій марок акцизного податку.

Порядок обчислення податку в разі тимчасового ввезення на митну територію України та переміщення через митну територію України транзитом підакцизних товарів

1. Ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що переміщуються через митну територію України транзитом, проводиться без

сплати податку за умови здійснення заходів щодо гарантування доставки товарів (продукції) у порядку, визначеному митним законодавством.

2. Підакцизні товари (продукція), які тимчасово ввозяться на митну територію України і призначені для показу чи демонстрації під час проведення виставок, конкурсів, нарад, семінарів та ярмарків, спеціальних виставкових заходів, якщо вони залишаються у власності нерезидентів та їх використання на території України не має комерційного характеру, пропускаються через митний кордон України без сплати податку під зобов'язання, узятє перед органом державної митної служби, про вивезення таких товарів (продукції) у тому самому стані, в якому вони ввозилися, крім змін внаслідок фактичного природного зношення, на строк тимчасового ввезення за умови надання гарантій (грошової застави) органу державної митної служби.

Особливості обчислення податку за адвалорними ставками

1. Встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

2. Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) (далі - декларація), встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи у формі, визначеній такими органами.

3. У декларації повинні міститися відомості про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на всі підакцизні товари (продукцію), що виробляються ним в Україні, або на всі підакцизні товари (продукцію), що імпортуються ним в Україну, і дата, з якої встановлюються максимальні роздрібні ціни.

4. Декларація повинна бути подана виробником або імпортером підакцизних товарів (продукції) відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи не пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення максимальних роздрібних цін.

5. Декларація не приймається у разі:

подання пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення у ній максимальних роздрібних цін;

невідповідності її форми тій, що визначена центральним органом державної податкової служби та спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи.

6. Декларація подається у двох примірниках уповноваженою особою виробника або імпортера підакцизних товарів (продукції), один з яких повертається у день її подання виробнику або імпортеру із зазначенням дати прийняття та реєстраційного номера прийнятої декларації та засвідчений печаткою центрального органу державної податкової служби або спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи.

7. Установлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на перелічені у декларації товари (продукцію) запроваджуються з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому декларацію подано відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи, і діють до їх зміни у порядку, встановленому цим Кодексом.

8. У разі потреби у зміні будь-яких відомостей, що містяться у декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), поданій їх виробником або імпортером відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи, виробник або імпортер повинен подати таким органам нову декларацію.

9. Зміна будь-яких відомостей, що містяться у декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), поданій їх виробником або імпортером відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи, може здійснюватися не частіше одного разу на місяць.

10. У суб'єкта господарювання, що здійснює роздрібну торгівлю підакцизними товарами (крім роздрібною торгівлі тютюновими виробами), на які встановлено адвалорні ставки податку, у місці торгівлі такими товарами повинні бути розміщені на видному місці засвідчені виробником або імпортером копії чинних декларацій, поданих їх виробником або імпортером відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної справи.

11. Встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) повинні наноситися на споживчу упаковку таких товарів разом з датою їх виробництва.

Особливості обчислення податку з тютюнових виробів

1. Обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками.

2. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

3. За наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких виробів одного найменування, на пачках, коробках та сувенірних коробках яких зазначені різні максимальні роздрібні ціни, продаж таких тютюнових виробів здійснюється за цінами, не вищими ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках.

Отже, для того, щоб обчислити суму акцизного податку по вітчизняних товарах, ставки по яких визначено у відсотках, необхідно визначити оподатковуваний оборот, що включає суму акцизного податку:

$$OO_{\text{в}} = (C + П) / (100 - A) \times 100\%,$$

де С – собівартість виробництва;

П – прибуток;

А – ставка акцизного податку.

По імпортованих товарах, придбаних за іноземну валюту, оподатковуваний оборот визначається виходячи з їх митної вартості з врахуванням фактично сплачених сум мита:

$$OO_{\text{і}} = MB + M,$$

де MB – митна вартість товару;

М – сума сплаченого мита.

Сума акцизного податку визначається за формулою:

$$AZ = OO \times A / 100\%$$

Порядок і строки сплати податку

Суми податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.

Підприємства, які виробляють вина виноградні з додаванням спирту та міцні, вермути, інші зброджені напої з додаванням спирту, суміші із зброджених напоїв з додаванням спирту, суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями з додаванням спирту, сплачують податок при придбанні марок акцизного податку на суму, розраховану із ставок податку на готову продукцію, вироблену з виноматеріалів чи сусла, при виробництві яких використовується спирт етиловий.

Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням іншій особі

Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.

У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

Тема 14. МИТО

1. Місце митних платежів у системі податків і зборів України

У системі платежів у дохідну частину бюджету входить досить стійка група надходжень за здійснення державними органами юридично значимих дій. Вони займають специфічне місце в системі фіскальних платежів. З одного боку, вони дуже схожі з податковими платежами як по історії виникнення, так і по механізму вилучення. Найбільше близько митні платежі примикають до непрямих податків (деякі автори поєднують їх в одну групу платежів). З іншого боку, на відміну від податків подібні платежі носять чітко виражений умовний характер, що не властиво податкам.

Необхідно розглянути митні платежі в даному виданні з кількох причин. По-перше, важко представити механізм акцизів хоча б без згадування про мита, що реалізує однакові чи близькі акцизам мети. По-друге, відбувається своєрідне зближення, а іноді і взаємопроникнення чисто податкових механізмів і специфічних — митних платежів (так, законодавець ввів у механізм регулювання об'єкта податку на додану вартість специфічний елемент — митну вартість). І по-третє, митні платежі являють собою важливий канал накопичення бюджету і характеризувати податковий прес (тиск), не розглядаючи мито, — значить розглядати проблему поверхово.

Мито, його специфіка і види

Мито являє собою один з головних видів митних платежів і виступає у формі обов'язкового внеску, стягнутого митними органами.

Мито — це вид митного платежу, стягнутий з товарів, що перетинають митний кордон держави (увезених, що вивозяться чи наступних транзитом). Поряд з чисто фіскальної мито виконує як стимулюючу, так і захисну функцію. Захисна функція мита припускає формування бар'єрів, що перешкоджають проникненню на територію держави товарів, більш конкурентоздатних стосовно національних, або в яких держава не зацікавлена.

Стимулююча функція формує передумови інтересу до збільшення експорту. Економічно розвиті країни орієнтовані насамперед на регулювання імпорту надходжень. Експорт товарів, зроблених у країні, не обмежується, оскільки подібні процеси сприяють розвитку економіки. Було би помилкою

вважати, що це відносно нова ідея. На подібних позиціях знаходилися кілька століть назад представники школи «меркантилістів», хоча вони і надмірно зміщали акценти в область торгівлі.

Мито має багато загального з непрямими податками і насамперед з акцизним збором:

- як і акциз, сплачується в остаточному підсумку за рахунок споживача;
- збільшує ціну товару на стадії формування ціни реалізації;
- контроль за правильністю сплати як акцизу, так і мита здійснюється податковими органами (у широкому змісті слова).

Однак умовний характер мита (перетинання митного кордону) не дозволяє віднести його до податків.

Диференціація видів митних пошлін може здійснюватися по декількох критеріях. Так, по характері спрямованості переміщуваних товарів, об'єктів мита поділяються на:

- а) увізні;
- б) вивізні;
- в) транзитні.

Платником митних пошлін є особи, що ввозять (що вивозять) чи переміщують товари через митний кордон держави. Специфікою платника є те, що їм може бути як власник товару, так і уповноважена особа (декларант). На відміну від податкового регулювання, тут можлива передача обов'язку по сплаті митних платежів іншій особі, що не має відносин до товару. При характеристиці платника мито поділяється на таке, що сплачується:

- а) юридичними особами;
- б) фізичними особами. У цьому випадку досить значно розрізняються ставки мита в залежності від мети використання ввезеного товару: для особистого користування (ставки відносно невеликі) чи виробничого (рівень ставок вище).

Об'єкт мита являє собою митну вартість переміщуваних товарів, у відношенні яких повинна нараховуватися мито. Митна вартість перераховується у національну валюту за курсом Національного банку України, що діє на день подачі митної декларації.

Ставки мита єдині на всій території. Це, однак, не виключає різноманіття ставок:

- а) адвалорні — ставки, встановлювані у відсотках до митної вартості оподатковуваних товарів;
- б) специфічні — ставки, що нараховуються у встановленому розмірі за одиницю виміру ввезеного товару (кілограм, метр і т.д.). Дана ставка припускає

специфічну характеристику товару, тоді як попередня припускає знеособлений предмет обкладання;

в) комбіновані (змішані) — ставки, що використовують сполучення адвалорних і специфічних пошлін при нарахуванні мита. Змішані мита використовуються як доповнення до специфічних або при їхній недостатній ефективності. Застосовуються в Австралії. У США при обкладанні імпорту годинників митна ставка встановлюється як у залежності від ціни, так і від кількості каменів у годиннику;

г) сезонні — ставки, за допомогою яких можливо оперативне реагування на ввіз і вивіз на територію держави сезонних товарів. Як правило, термін їхнього введення не може перевищувати шести місяців;

д) особливі — являють собою ставки, що реалізують захисні функції митних пошлін:

— антидемпінгові — ставки, що представляють собою визначену надбавку до звичайного імпортного мита. Застосовуються при ввозі на територію держави товарів за цінами більш низьким (демпінговими, непридатними), чим їхня ціна в країні що вивозить, і тому загрозливим підірвати основи виробництва країни-імпортера. За допомогою антидемпінгових пошлін ціни імпортованих товарів піднімаються до рівня, на якому з ними можуть конкурувати вітчизняні.

Досить гостро стоїть питання про чітке юридичне визначення поняття «демпінг». У 1967 році Женевська конференція ГАТТ прийняла Міжнародний антидемпінговий кодекс, ратифікований більшістю розвитих країн, що вступив у силу в 1968 році. До цього часу приймалися й аналогічні національні акти (США — 1921 рік; Франція — 1958 рік; Великобританія — 1957 рік; ФРН — 1962 рік; Італія — 1963 рік). Австрійський антидемпінговий закон відрізняється досить чітким визначенням, відповідно до якого експорт вважається демпінговим, якщо експортні ціни на 20% і більш нижче ціни товару на внутрішньому ринку і мінімум на 8% менше світової ціни ;

— спеціальні— ставки мита, що захищають митну територію від ввозу товарів, що загрожують вітчизняним виробникам (аналогічних чи безпосередньо конкуруючих). Іноді спеціальні мита використовують як відповідну міру стосовно дій інших держав, що погрожують інтересам вітчизняних виробників;

— компенсаційні — ставки мита, що застосовуються до ввезених товарів, у відношенні яких використовувався механізм субсидій, що відповідно занизило їхню ціну, і це грозить завдати шкоди вітчизняному виробництву.

Механізм застосування пільг при сплаті мита досить різноманітний і включає:

1. Звільнення від сплати мита визначених категорій платників.
2. Зменшення ставок мита.
3. Повернення раніше сплачених сум мита.
4. Звільнення від мита визначених предметів.

Порядок сплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. Митний тариф являє собою систему ставок мита, застосовуваних до товарів, що переміщуються через митний кордон.

В Україні оподатковувані товари зосереджені в товарній класифікаційній схемі, заснованій на Гармонізованій системі опису і кодування товарів. Усі товари, що підлягають митному оформленню, зосереджені в 21 розділі, 97 главах, 1241 товарній групі, 5019 товарних позиціях. Кожен товар має чотиризначний цифровий код, де два перших знаки означають товарну групу, два інших — товарну позицію.

В основі числення мита лежить митна вартість товару і транспортного засобу. Визначення митної вартості здійснюється декількома методами:

1. Метод оцінки за ціною угоди з увезеними товарами — митна вартість визначається як ціна угоди, фактично сплачена чи підлягаюча сплаті за ввезений товар на момент перетинання їм митного кордону.

2. Метод оцінки за ціною угоди з ідентичними товарами (використовується при неможливості використання першого) — митна вартість визначається як ціна угоди з ідентичними товарами. Ідентичність припускає подібність по основних характеристиках (виробник, країна виготовлення, якість, знос).

3. Метод оцінки за ціною угоди з однорідними товарами — нагадує механізм попереднього методу. При цьому однорідні товари не обов'язково однакові у всіх відносинах, але мають подібні характеристики.

4. Метод оцінки на основі вирахування вартості — митна вартість визначається як ціна за продаж ідентичних чи однорідних товарів на внутрішньому ринку за винятком сум імпорتنих митних платежів, комісійних винагород, витрат на транспортування і т.д.

5. Метод оцінки на основі додавання вартості — митна вартість визначається як сума загальних витрат, характерних для продажу ідентичних чи однорідних товарів.

6. Резервний метод — використовується при неможливості застосувати попередні методи. Ціна угоди визначається з урахуванням світової практики і

на основі діючого законодавства. Рішення про використання даного методу приймається митними органами.

Мито сплачується безпосередньо митному органу одночасно з прийняттям митної декларації чи до її прийняття. Мито зараховується в Державний бюджет, а митні органи здійснюють контроль за правильністю її числення і збору. Механізм внесення мита припускає визначені гарантії (форми забезпечення внесення платежів):

- застава товарів;
- гарантії фінансово-кредитних установ;
- гарантії третіх осіб;
- внесення належних сум на депозит.

2. Державне мито

Державне мито по своїй суті є не винятково податковим платежем, а скоріше судовим чи цивільним і більш детально воно регулюється не тільки податковим законодавством, але і цивільним, процесуальним, господарсько-процесуальним.

Державне мито являє собою плату, що стягується за здійснення юридично-значних дій в інтересах юридичних і фізичних осіб уповноваженими на це компетентними органами і видачу їм відповідних документів, що мають правове значення.

Фактично, *мито* - це плата за здійснення дій (послуг), що здійснюються уповноваженими органами, стягнуте з метою покриття, що виникає у зв'язку з цим витрат. Головна особливість державного мита – це його індивідуальна відплатність. Сплачуючи державне мито платник переслідує визначені інтереси, зв'язані зі здійсненням на його користь дій публічно-правового характеру. З іншого боку, метою стягування державного мита є покриття витрат державного чи іншого органа, у зв'язку з його діяльністю .

Особливості застосування механізму державного мита в Україні регулюються Декретом Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року «Про державне мито», а більш деталізує його застосування Інструкція про порядок числення і стягування державного мита, затверджена наказом Головної Державної податкової інспекції України від 22.04.1993 року №15.

Платниками державного мита на території України є фізичні і юридичні особи за здійснення в їх інтересах дій і видачу документів, уповноваженими на те органами.

Державне мито стягується:

- з позовних заяв, заяв по переддоговірних спорах, заяв (скарг) по справах окремого виробництва і скарг на рішення, прийняті у відношенні релігійних організацій, з касаційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що вступили в законну силу, а також за видачу судами копій документів;

- з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що подаються в господарські суди, і заяв про перевірку рішень, визначень, постанов у порядку нагляду, а також про їхній перегляд по обставинам, що знов відкрилися;

- за здійснення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад народних депутатів, а також за видачу дублікатів нотаріально засвідчених документів;

- за реєстрацію актів цивільного стану, а також видачу громадянам повторних свідчень про реєстрацію актів цивільного стану і свідчень у зв'язку зі зміною, виправленням і відновленням записів актів цивільного стану;

- за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження терміну їх дії і за внесення змін у ці документи; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян чи документів, що їх замінюють; за видачу чи продовження посвідка на проживання; за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина чи документу, що його замінює, на право виїзду з України і в'їзду в Україну, а також з заяв про прийом до громадянства України і про вихід із громадянства України;

- за видачу нового зразка паспорта громадянина України (крім обміну нині діючого паспорта на паспорт нового зразка); за оформлення нового зразка паспорта громадянина України для поїздки за кордон; за видачу громадянам України закордонного паспорта на право виїзду за кордон чи продовження терміну його дії;

- за прописку громадян чи реєстрацію місця проживання;

- за видачу дозволів на право полювання і рибальства;

- за операції по випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних і місцевих позик, і по видачі приватизаційних паперів;

- за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій по примусовому відчуженню такого майна у випадках, передбачених законами України;

- за проведення публічних торгів (аукціону, тендера) об'єктами нерухомого майна, крім операцій по примусовому відчуженню такого майна у випадках, передбачених законами України;

- за дії, що зв'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтримкою їхньої дії;

- за представлення в Кабінет Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи.

Перелік ставок державного мита представляє досить великий список, оскільки встановлюється у відношенні конкретних видів об'єктів обкладання.

Державне мито сплачується за місцем розгляду й оформлення документів і зараховується в бюджет місцевого самоврядування, крім мита, стягнутого з позовних заяв, поданих у господарський суд, із заяв про перевірку рішень, визначень і постанов господарських судів у порядку нагляду, а також за дії, зв'язані з одержанням патентів на сорти рослин, підтримкою їхньої дії і за представлення в Кабінет Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи, що зараховується в Державний бюджет України. Державне мито з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що надходять з інших держав і розглядаються відповідними органами України, зараховується в Державний бюджет України. Підтвердити факт надходження і зарахування, у випадку такої необхідності, державного мита у відповідний бюджет може тільки орган, на рахунок якого воно надійшло, незалежно від того де зберігаються платіжні документи, тобто територіальний орган державного казначейства.

Сплата державного мита може здійснюватися в декількох формах:

- готівкою;

- безпосередньо в національній валюті;

- в іноземній валюті в перерахунку за курсом Національного банку України;

- у безготівковому порядку (перерахуванням через відділення банків сум мита з рахунків платників);

- митними марками.

З позовів, що надаються у суд чи господарський суд в іноземній валюті, а також за дії й операції в іноземній валюті державний збір сплачується в іноземній валюті. У випадку, коли розмір ставок державного мита передбачений у частинах неоподаткованого мінімуму доходів громадян, державний збір сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

Тема 15. ПЛАТА (ПОДАТОК) НА ЗЕМЛЮ

Земля (земельна ділянка) була одним з перших об'єктів оподаткування. В окремі періоди історичного розвитку земельний податок був ведучим, ніс найбільше фіскальне навантаження. Цілком природно, що в сучасній податковій системі України застосовується такий традиційний податковий важіль, як податок на землю.

Сплата даного податку передбачена ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» і регулюється Законом України «Про плату за землю» (у редакції від 19 вересня 1996 року), Земельним кодексом України, постановами Кабінету Міністрів України.

Використання землі в Україні є платним. Плата за землю стягується у виді земельного податку чи орендної плати, розмір яких не залежить від господарської діяльності власників і користувачів землі чи орендарів і визначається в залежності від грошової оцінки земельних ділянок.

1. Платники податку

Стаття 5 Закону України «Про плату за землю» досить часто трактує категорії «суб'єкт» і «платник». Дана норма права має потребу в істотній і принциповій доробці, тому що законодавець змішуючи ці поняття, фактично допускає сполучення публічного і приватно-правового регулювання. Регулювання орендних відносин повинне бути винесене за рамки податкового законодавства і суб'єктом податку повинний бути тільки власник земельної ділянки.

Що ж стосується закріпленого законом порядку, то платником плати за землю є власник землі і землекористувач, у тому числі орендар, якими можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи.

Платники сплачують податок на землю з дня виникнення права власності чи права користування ділянкою, а у випадку втрати платником цих прав, податок сплачується за період фактичного перебування в нього ділянки в поточному році. Облік платників (товаровиробників сільськогосподарської продукції і громадян) і нарахування земельного податку здійснюється щорічно за станом на 1 травня, інших платників – за станом на 1 лютого.

Право на земельну ділянку може належати декільком особам, тому, як характерну рису плати за землю слід зазначити існування в цьому випадку консолідованого платника.

2. Об'єкт оподаткування

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, що знаходиться у власності чи користуванні, у тому числі й орендованої. При цьому законодавець виділяє три категорії земель: землі сільськогосподарського користування, землі населених пунктів і землі промисловості, транспорту, зв'язку, оборони й інші. Стаття 79 Земельного кодексу України містить поняття земельної ділянки, як частини земної поверхні з установленими межами, визначеним місцем розташування і закріпленими у відношенні нього правами. Одиницею оподаткування, щодо сільськогосподарських угідь законодавчо закріплений один гектар орних земель, лугів, пасовищ, багаторічних насаджень.

Право власності на землю і право постійного користування земельною ділянкою виникає після одержання його власником чи користувачем документа, що задовольняє це право і його державної реєстрації. Право на оренду земельної ділянки виникає після висновку договору оренди і його державної реєстрації. Приступати до використання земельної ділянки до встановлення його межі у натурі (на місцевості), одержання документа, що засвідчує право на нього (державного акта) і державної реєстрації заборонено.

3. Ставки податку

Власники землі і землекористувачі сплачують плату за землю у формі земельного податку, а орендарі – у формі орендної плати.

Стаття 1 Закону України «Про плату на землю» установлює ставку податку як законодавчо визначений річний розмір плати за одиницю оподаткованого податком земельної ділянки. Стаття 4 названого закону уточнює дане визначення, вказуючи що ставка земельного податку обчислюється в розрахунку на 1 квадратний метр.

Ставки земельного податку з одного гектара сільхозземель встановлюються у відсотках від їхньої грошової оцінки. Що стосується інших земельних ділянок, то ставки по них диференціюються і затверджуються відповідними місцевими Радами виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання і місця розташування ділянки, але не вище чим у два рази від середніх ставок з урахуванням коефіцієнтів, установлених Законом України «Про плату за землю».

Чинне законодавство передбачає застосування підвищених ставок податку у випадках:

- нецільового використання землі;
- перевищення норм відводу.

4. Пільги по податку

Законом передбачені такі пільги по платі за землю, як звільнення від сплати податку, а також його нестягування. У залежності від критеріїв, узятих за основу при поділі, пільги по розглянутому податку можна розмежувати на три групи:

1. По територіальній ознаці – поширюються на окрему територію, що необов'язково збігається з адміністративно-територіальною одиницею (зона радіоактивного забруднення в результаті Чорнобильської катастрофи; територія спеціальних економічних зон «Азов» і «Донецьк», територія пріоритетного розвитку в Житомирській області і т.д.). Законодавець висуває ряд додаткових умов, при наявності яких платник має право на це пільгове оподаткування (наприклад, суб'єкт на цій території повинний здійснювати визначені інвестиційні проекти).

2. По видимій ознаці – у відношенні визначених видів земельних ділянок (заповідники, національні природні парки, ботанічні сади, пам'ятники природи, дендрологічні і зоологічні парки; землі, що знаходяться в тимчасовій консервації чи в стадії сільськогосподарського освоєння і т.д.).

3. По суб'єктній ознаці – у залежності від суб'єкта податку застосовуються як до фізичних осіб (інваліди I і II груп, громадяни, що виховують трьох і більше дітей, громадяни, що постраждали від Чорнобильської катастрофи і т.д.), так до юридичних осіб (органи державної влади й органи місцевого самоврядування; зареєстровані релігійні і благодійні організації, що не займаються підприємницькою діяльністю і т.д.).

Крім того, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування можуть установлювати наступні пільги:

- часткове звільнення від сплати податку;
- зменшення суми земельного податку, але в рамках коштів, зачислюваних на спеціальні бюджетні рахунки відповідних бюджетів.

5. Числення і сплата податку

Числення податку на землю провадиться на підставі даних Державного земельного кадастру.

Державний земельний кадастр включає дані реєстрації права власності, права користування землею і договорів оренди земельних ділянок, обліку кількості і якості земель, зонування територій населених пунктів, економічної і грошової оцінки земель.

Юридичні особи самостійно обчислюють суму податку щорічно за станом на 1 січня і до 1 лютого представляють дані у відповідну державну податкову інспекцію. Нарахування плати за землю громадянам проводиться державними податковими інспекціями, та до 15 липня поточного року видають платнику платіжне повідомлення про сплату податку.

Платежі за землю зараховуються на спеціальні бюджетні рахунки сільського, селищної чи міської Рад, відповідно, до територій на яких знаходяться земельні ділянки, при цьому, 30 відсотків цих коштів централізуються на спеціальному бюджетному рахунку Державного комітету України по земельних ресурсах, 10 відсотків – на спеціальних бюджетних рахунках Автономної Республіки Крим і областей.

Закон України «Про плату за землю» крім регулювання податкового механізму також визначає напрямок використання коштів, що надійшли від плати за землю.

Кошти від плати за землю використовуються на фінансування заходів щодо раціонального використання й охорони земель, підвищенню родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, зв'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення Земельного кадастру, здійснення землепорядження і моніторингу земель, проведення земельної реформи і розвитку інфраструктури населених пунктів.

Тема 16. ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ЗБОРИ

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

Відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, стягуються з користувачів надрами, що здійснюють видобуток корисних копалин на раніше розвіданих родовищах. Відповідно до Кодексу України про надра надра надаються організаціям, підприємствам і громадянам винятково в користування і тільки в тому випадку, якщо в них є спеціальний дозвіл (ліцензія) на використання ділянки надр.

Закон України «Про систему оподаткування» відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, відносить до загальнодержавних. Виходячи з цього, при видобутку корисних копалин на території України діють єдині правила обчислення і сплати таких відрахувань. При цьому не має значення якість добутих корисних копалин і умови їх видобутку.

Платниками збору за геологорозвідувальні роботи є користувачі надрами усіх форм власності, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, що добувають корисні копалини на раніше розвіданих родовищах, а також на розміщених на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морський) економічній зоні родовищах, що були заздалегідь оцінені і за згодою зацікавлених надрокористувачів передані їм для промислового освоєння.

Об'єкт оподаткування, а також механізм справляння збору за геологорозвідувальні роботи визначені Інструкцією про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, а також постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку встановлення нормативів відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, і їх справляння». Так, нормативи збору за геологорозвідувальні роботи встановлені окремо для кожного виду корисних копалин чи групи близьких по призначенню корисних копалин (природний газ, тверде паливо, торф, чорні метали, кольорові метали, рідкі метали тощо) у гривнях до одиниці видобутку чи погашення в надрах запасів корисних копалин і приведені в додатку до вищезгаданої постанови Кабінету Міністрів України.

Розмір таких відрахувань визначається користувачами самостійно, виходячи з вартості добутої мінеральної сировини чи продукції його переробки

за певний період на основі нормативів з обліком офіційно встановленого й опублікованого індексу інфляції і понижуючих коефіцієнтів.

Понижуючі коефіцієнти застосовуються у випадках:

1. Якщо геологорозвідувальні роботи виконувалися частково за рахунок власних коштів, то, сплачуючи збір, застосовують коефіцієнти для окремих родовищ. Підставою для застосування коефіцієнтів є довідка Держкомгеології. Для оформлення довідки необхідно подати Державному інформаційному геологічному фонду засвідчені копії документів, що підтверджують небюджетне фінансування виконання геологорозвідувальних робіт.

2. Якщо добувається більше одного виду корисних копалин, які одночасно залягають на одному родовищі.

Відзначимо, що при видобутку більш одного виду корисних копалин збір за геологорозвідувальні роботи обчислюється за кожен їх вид окремо.

Платники складають розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи, що представляється в органи державної податкової служби за місцем реєстрації платника такого збору протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Причому, користувач надр, зареєстрований у податковому органі не того району (міста), у якому знаходиться експлуатоване їм родовище корисних копалин, додатково протягом 40 днів, наступних за останнім днем звітного кварталу, направляє копію розрахунку збору за геологорозвідувальні роботи до податкового органу за місцезнаходженням такого родовища корисних копалин з оцінкою органа державної податкової служби, що прийняла оригінал розрахунку.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи не справляються при видобутку:

1) раніше погашених запасів корисних копалин, віднесених у процесі розробки родовищ до категорії втрачених у надрах;

2) углеводородної сировини з нерентабельних шпар з метою недопущення вибухонебезпечних газопроявлень у населених пунктах нафтогазопромислових районів;

3) підземних вод, які не використовуються у господарстві, видобуток яких є технологічно змушеним у зв'язку з видобутком інших корисних копалин у обсягах, погоджених з відповідними органами Державного гірського нагляду, Державного геологічного контролю й охорони навколишнього природного середовища;

4) копалин, що здійснюється для усунення забруднення надр;

5) копалин для усунення їх шкідливої дії (засолення, заболочування, забруднення тощо).

Сплата збору за геологорозвідувальні роботи провадиться в два етапи.

1. Здійснення авансових платежів у строки:

до 20 числа третього місяця звітного кварталу і до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом у розмірі однієї третини суми розрахованого збору.

2. Остаточна сплата відрахувань здійснюється протягом 10 днів, наступних за останнім днем граничного терміну надання розрахунку збору, з обліком сплачених авансових внесків.

Збір за геологорозвідувальні роботи в повному обсязі зараховується в Державний бюджет на рахунок, відкритий відповідно до коду бюджетної класифікації.

2. Збір за спеціальне використання природних ресурсів

Специфіка збору за спеціальне використання природних ресурсів укладається в тім, що його назва відображає значення навантаження платежу, але не дає його точного визначення. До збору за використання природних ресурсів відносяться:

- 1) плата за спеціальне використання лісових ресурсів;
- 2) плата за спеціальне використання водних ресурсів;
- 3) плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин.

Плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Справляння плати за спеціальне використання природних ресурсів здійснюється у відповідності зі статтями 89–91 Лісового кодексу України і Порядком справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України й інших нормативних актів¹. Використання лісових ресурсів підрозділяється на спеціальне і загальне. Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється тільки на території земельних ділянок, наданих у користування. Такими користувачами можуть бути один чи кілька тимчасових лісокористувачів у тому випадку, якщо використовуються кілька лісових ресурсів. Дозволяється здійснювати такі види спеціального використання лісових ресурсів: заготівлю деревини під час рубань головного користувача; заготівлю живиці; заготівлю другорядних лісових матеріалів (пінь, дуб, кора й інше); побічне лісове використання.

Постійними користувачами можуть бути: спеціалізовані лісогосподарські підприємства, інші підприємства, установи, організації, у яких створені

спеціалізовані підрозділи для ведення лісового господарства, а також для спеціального використання лісових ресурсів, потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей, а також проведення науково-дослідних робіт. Для постійного використання можуть надаватися земельні ділянки лісового фонду, площа яких не перевищує 5 гектарів. Право постійного користування земельними ділянками лісового фонду закріплюється державним актом на право постійного користування землею.

До тимчасових користувачів можуть відноситися: підприємства, установи, організації, об'єднання громадян, релігійні організації, громадяни України, іноземні юридичні особи і громадяни. Земельні ділянки лісового фонду надаються в тимчасове користування за умови згоди постійного лісокористувача земельними ділянками лісового фонду. Тимчасове користування земельними ділянками лісового фонду може бути короткостроковим — до 3-х років і довгостроковим — від 3-х до 25 років. В тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду можуть надаватися на умовах оренди. Умови оренди визначаються за згодою сторін у договорі.

За спеціальне використання лісових ресурсів передбачені наступні види плати: 1) за встановленими таксами; 2) у виді орендної плати; 3) у виді доходу, отриманого від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

Розмір збору за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюється, виходячи з лімітів їх використання, такс на лісову продукцію і послуг з урахуванням якості і доступності. Такси і порядок справляння збору на лісові ресурси державного значення встановлюються Кабінетом Міністрів України, а на лісові ресурси місцевого значення — Радою міністрів Автономної республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими держадміністраціями. У разі застосування конкурсних умов реалізації лісових ресурсів плата встановлюється не нижче чинних такс. Розмір орендної плати встановлюється за згодою сторін у договорі оренди, однак не нижче встановлених такс на лісові ресурси.

Розрахунок збору представляється платниками протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

Платежі за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення зараховуються в розмірі 80% у Державний бюджет, 20% — у місцеві бюджети за їх місцезнаходженням. Плата за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення зараховуються відповідно в бюджети місцевого самоврядування. Ці платежі спрямовуються на виконання робіт з відновлення лісів, проведення лісогосподарських заходів і утримання лісів у належному санітарному стані.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів

Відповідно до Водного кодексу України¹ плата за спеціальне водовикористання справляється з метою забезпечення раціонального використання й охорони вод, відновлення водних ресурсів і включає плату за забір води з водних об'єктів і за скидання в них забруднюючих речовин. До спеціального використання водних ресурсів відноситься використання водних ресурсів для задоволення водою виробничих і сільськогосподарських потреб, а також потреб населення. Воно здійснюється за допомогою спеціальних пристроїв і установок або без їх застосування, що впливає на якісні і кількісні показники стану водних ресурсів.

Плата встановлена за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного і місцевого значення. До водних ресурсів загальнодержавного значення відносяться:

- а) поверхневі води, віднесені до басейнів рік, що розташовані чи використовуються на території декількох областей, включаючи всі припливи;
- б) підземні прісні води.

До водних ресурсів місцевого значення відносяться водні ресурси, що не відносяться до ресурсів загальнодержавного значення. Перелік водних ресурсів місцевого значення визначається Державним комітетом з водного господарства за участю Міністерства охорони навколишнього природного середовища.

Спеціальне використання водних ресурсів можливо тільки при наявності відповідного дозволу, порядок видачі якого затверджений постановою Кабінету Міністрів України «Про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів і встановлення лімітів використання ресурсів загальнодержавного значення»². Крім того, Порядок справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту визначений постановою Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 р.

Платниками платежів за спеціальне використання водних ресурсів є суб'єкти підприємницької діяльності — водокористувачі незалежно від форм власності, які є юридичними особами, включаючи підприємства гідроенергетики і водного транспорту, підприємства з іноземними інвестиціями, їх філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи, які не є юридичними особами, але мають окремий баланс, розрахункові рахунки у банку. Плату за спеціальне використання водних ресурсів вносять також господарські виробничі підрозділи, що не мають

юридичного статусу і підвідомчі негоспрозрахунковим організаціям. У деяких випадках фізичні особи зобов'язані платити за спеціальне використання води.

Об'єктом обчислення плати за спеціальне використання водних ресурсів є обсяг води, що водокористувачі беруть для власних потреб, незалежно від того, надходить ця вода безпосередньо з водогосподарчих систем (поверхневих чи підземних джерел) чи від інших водокористувачів або від підприємств комунального господарства. Підприємства, що використовують на потреби охолодження устаткування оборотну систему водопостачання, плату в бюджети вносять тільки за воду, що відбирають з водогосподарчих систем і використовують для поповнення оборотної системи. Розмір плати за забір води з водних об'єктів визначається на основі нормативів оплати фактичного забору води і встановлених лімітів на забір води.

Розмір плати за скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти визначається на основі нормативів оплати фактичного скидання забруднюючих речовин і встановлених лімітів скидання. Нормативи платежів і порядок їх справляння регулюються Інструкцією про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища»¹. Нормативи плати за спеціальне використання водних ресурсів затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів не справляється:

а) за воду, що відпускається платниками збору за спеціальне використання прісних водних ресурсів іншим водокористувачам;

б) за використання підземних вод, що є сировиною в технологічному процесі, для витягу компонентів, що знаходяться в них;

в) за використання підземних вод, що витягаються з надр разом з видобутком корисних копалин, а також забір яких допомагає усунути небезпечна дія вод у господарській діяльності (забруднення, підтоплення, засоленість, заболоченість, зрушення і т.п.).

г) за воду, використовувану для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;

д) за воду, використовувану для протипожежних нестатків тощо.

Сума платежу за спеціальне використання водних ресурсів обчислюється платниками самостійно з урахуванням пільгових коефіцієнтів. Платежі обчислюються кварталним розрахунком виходячи з фактичного обсягу використаної води, установленого ліміту і нормативів плати з урахуванням пільг. Сплата платежу за спеціальне використання водних ресурсів провадиться платниками протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем

граничного терміну представлення розрахунку збору за місцем податкової реєстрації.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення в розмірі 100% перераховується в Державний бюджет, а плата за використання водних ресурсів місцевого значення – у місцеві бюджети.

Плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин

Плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин уведена на підставі Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» і Закону України «Про підприємництво», що передбачає наявність ліцензії при здійсненні видобутку корисних копалин, Кодексу України про надра, постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобутку корисних копалин і Порядку справляння плати за спеціальне використання надр для видобутку корисних копалин» і іншими нормативними актами.

Відповідно до Кодексу України Про надра, надра — це частина земної кори, що розташована під поверхнею суші і дном водоймів і простирається до глибин, доступних для геологічного вивчення й освоєння. Надра надаються тільки в користування, тому що вони є виключно власністю держави.

Платниками збору за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин є суб'єкти підприємницької діяльності (незалежно від форм власності), у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, що здійснюють видобуток корисних копалин.

Об'єктом плати за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин є обсяг фактично погашених у надрах балансових і забалансових запасів корисних копалин. Обсяг погашених балансових запасів корисних копалин визначається як сума обсягів добутих корисних копалин і фактичних їх втрат у надрах під час їх видобутку. Але існують утрати, що не підлягають обліку при визначенні розміру платежів за використання надр при видобутку корисних копалин.

Відповідно до Інструкції про порядок обчислення і справляння плати за користування надрами для видобутку корисних копалин від 13.06.2000 р. установлені нормативи плати за використання надр для видобутку корисних копалин, що визначені для кожного виду корисних копалин. Вони розділені на групи корисних копалин з подальшою їх диференціацією залежно від геологічних особливостей і умов експлуатації родовищ. Базові нормативи плати за видобуток корисних копалин установлюються: для вугілля кам'яного, вугілля

бурого, металевих корисних копалин, нерудної сировини для металургії, гірничо-хімічної, гірничо-рудної галузей і будівельної сировини — як фіксована сума відрахувань у гривнях за одиницю погашених у надрах запасів корисних копалин; для нафти, конденсату, газу природного, підземних вод (мінеральних, термальних, промислових), мінеральних брудів і мулу — як фіксована сума відрахувань у гривнях за одиницю добутих корисних копалин; для урану, сировини ювелірного (дорогоцінні камені), ювелірно-виробничого (напівкоштовні камені), виробничого (виробничі камені) і для лицювальних матеріалів — як частина (відсоток) вартості добутих (погашених у надрах запасів) корисних копалин. При перевищенні зазначених базових нормативів справляється плата в подвійному розмірі.

Розмір плати за використання надр для видобутку корисних копалин визначається надрокористувачами самостійно накопичувальним підсумком з початку року: для вугілля кам'яного, вугілля бурого, металевих корисних копалин, нерудної сировини для металургії, гірничо-хімічної, гірничорудної галузей і будівельної сировини — виходячи з обсягів погашених у надрах балансових і забалансових запасів корисних копалин і нормативів плати й одиниці погашення в надрах запасів корисних копалин; для нафти, конденсату, газу природного, підземних вод, мінеральних брудів і мулу — виходячи з обсягів добутих корисних копалин і нормативів плати за одиницю добутих корисних копалин; для урану, сировини ювелірного, ювелірно-виробничого, виробничого і для лицювальних матеріалів — виходячи з вартості мінеральної чи сировини продукції його первинної обробки і нормативів плати. У випадку встановлення лімітів плата за використання надр для видобутку корисних копалин обчислюється з їх обліком.

Згідно ст. 29 Кодексу про надра від сплати цього збору звільняються землевласники, землекористувачі, що добувають корисні копалини без подальшої їх реалізації (тобто для власних потреб). Пільги передбачені при використанні надр для господарських і побутових нестатків, якщо земельні ділянки знаходяться в власності чи у користуванні суб'єктів, що добувають корисні копалини. Крім того, Кабінетом Міністрів України можуть надаватися знижки до платежів за використання надр особам, що здійснюють видобуток:

— дефіцитних корисних копалин при низькій економічній ефективності розробки покладів, об'єктивно обумовленої і не пов'язаної з порушенням умов раціонального використання розвіданих запасів;

— корисних копалин із запасів, що залишилися, зниженої якості, крім випадків погіршення якості запасів корисних копалин у результаті вибіркового відпрацьовування родовищ.

Суб'єкти підприємницької діяльності — користувачі надр — зобов'язані вносити плату в бюджет протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку за місцезнаходженням корисних копалин, а за видобуток корисних копалин у межах континентального шельфу і виключної економічної зони – за місцем податкової реєстрації платника. Плата справляється з фактичного обсягу добутих корисних копалин.

Плата за користування надрами може сплачуватися як у грошовій формі, так і в натуральній – наприклад, частиною добутої мінеральної сировини чи іншої виготовленої користувачем надр продукції, виконанням робіт чи наданням інших послуг, крім матеріалів, продуктів і послуг, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища

Зазначений збір є загальнодержавним збором, що визначений ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування»¹. Підприємства, установи, організації, які забруднюють навколишнє середовище, підлягають державному обліку і зобов'язані безкоштовно надавати інформацію установам, що здійснюють охорону навколишнього природного середовища, про обсяги викидів, скидань забруднюючих речовин, використання природних ресурсів, виконання завдань по охороні навколишнього природного середовища й іншу інформації в порядку, установленому Кабінетом Міністрів України.

Збір справляється з підприємств незалежно від форм власності за:

- викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення;
- скидання забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів.

Обчислення суми платежу здійснюється самостійно платником відповідно до виду забруднюючих речовин і класу небезпеки відходів на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів викидів, скидань і розміщення відходів і коригувальних коефіцієнтів.

Сплата збору провадиться щокварталу протягом 10 днів місяця, наступних за звітним кварталом. Остаточний річний розрахунок збору надається платниками до податкової інспекції в десятиденний строк після представлення річної звітності про кількість викидів, скидань, розміщених відходів використаного палива. Остаточний розрахунок збору за звітний рік і сплата збору здійснюється платниками до 15 січня.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування сплачується відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування».

Види платників збору на обов'язкове державне пенсійне страхування перелічені у ст. 1 вищевказаного закону. Ними є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські й інші установи й організації, об'єднання громадян і інші юридичні особи, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників;

2) філії, відділення й інші відособлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на іншій території територіальної громади, чим платник зборів;

3) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих робітників, а також адвокати, їх помічники, приватні нотаріуси, інші особи, що не є суб'єктами підприємницької діяльності і займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу;

4) фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, у тому числі члени творчих союзів, творчі працівники, які не є членами творчих союзів;

5) юридичні і фізичні особи, що здійснюють операції по купівлі-продажу валют;

6) суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами з золота (крім обручок), платини і дорогоцінних каменів; тощо.

Об'єктом оподаткування є:

1) для суб'єктів підприємницької діяльності — фактичні витрати на оплату праці працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати й інших заохочувальних і компенсаційних виплат при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, затверджуваних Кабінетом Міністрів України, а також винагороди, виплачувані громадянам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру;

2) для платників збору — фізичних осіб і фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності — сума оподаткованого доходу (прибутку), яка

обчислена у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства України;

3) для фізичних осіб, що працюють на умовах трудового договору, — сукупний оподаткований доход, обчислений відповідно до законодавства України.

Таким чином, при визначенні об'єкта збору в Пенсійний фонд існує певний взаємозв'язок прибуткового податку і пенсійного збору, тобто, якщо не існує об'єкта оподаткування відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян», — немає і пенсійного збору. Крім того, існує Перелік видів оплати праці й інших видів виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і які не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України.

Ставки збору, що прямується в Пенсійний фонд, диференційовані залежно від платника й об'єкта оподаткування, наприклад:

1) для суб'єктів підприємницької діяльності різних форм власності, їх об'єднань, бюджетних, громадських і інших установ і організацій, їх філій, об'єднань громадян і інших юридичних осіб, а також фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників 32% від об'єкта оподаткування;

2) з фізичних осіб, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і з фізичних осіб, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, збір у Пенсійний фонд справляється в розмірі 1% від сукупного оподаткованого доходу, обчисленого відповідно до Декрету Кабінету Міністрів «Про прибутковий податок із громадян», якщо такий доход не перевищує 150 грн, і 2% — якщо такий доход перевищує 150 гривень;

3) з юридичних і фізичних осіб, що здійснюють операції по купівлі-продажу валюти за, збір у Пенсійний фонд справляється із суми операцій по купівлі-продажу валюти у розмірі 1%;

4) із суб'єктів підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами з золота (крім обручок, гладко-шлифованих і з алмазною обробкою), платини і дорогоцінних камені, такий збір справляється в розмірі 5% від вартості реалізованих ювелірних виробів;

5) з юридичних і фізичних осіб, що відчужують легкові автомобілі (крім тих, якими забезпечуються інваліди, і які переходять у власність у спадщину), збір у Пенсійний фонд справляється в розмірі 3% від вартості легкового автомобіля; тощо.

Обчислення і сплата цього платежу здійснюється відповідно до Порядку сплати збору на обов'язкове пенсійне страхування з окремих видів

господарських операцій, а також Інструкції про порядок розрахунку і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове пенсійне страхування¹. Так, платники зобов'язані щомісяця надавати Розрахунок зобов'язань по сплаті збору на обов'язкове державне страхування.

Строки сплати збору в Пенсійний фонд:

1. Суб'єктами підприємницької діяльності з утворенням юридичної особи і фізичних осіб – суб'єктами підприємницької діяльності з найманням робочої сили — сплата провадиться одночасно з одержанням коштів в установах банку на оплату праці. Якщо приватні підприємці здійснюють свою діяльність без відкриття розрахункового рахунку в установах банку, і заробітна плата найманим робітникам виплачується з виторгу від реалізації продукції чи зроблених послуг, то збір у Пенсійний фонд має бути перерахований наступного дня після виплати заробітної плати найманим робітникам (ці строки сплати для приватних підприємців застосовуються тільки щодо найманих робітників).

2. Фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, що працюють без наймання робочої сили, приватними нотаріусами, адвокатами, а також громадянами, діяльність яких заснована на приватній власності фізичної особи і виключно на його праці, — щокварталу. Сплата провадиться із сум фактично отриманого доходу за звітний період (квартал), не пізніше 20 квітня, 20 липня, 20 жовтня поточного року і 1 лютого року, наступних за звітним. При цьому сплата зборів за четвертий квартал календарного року провадиться авансом до 15 грудня із сум очікуваного доходу за цей період.

Відзначимо, що у випадку недостачі в платників збору коштів на оплату праці і сплату збору в повному обсязі, видача коштів на оплату праці і сплата збору здійснюються в пропорційних розмірах.

Збір на обов'язкове соціальне страхування

Збір на обов'язкове соціальне страхування є одним з видів загальнодержавних платежів, установлених законом України «Про систему оподаткування», особливість якого передусім в тому, що його поняття охоплює наступні види платежів:

1) збір на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням;

2) збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

3) збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності.

Відзначимо, що раніше механізм справляння цих зборів був закріплений у Законі України «Про збір на обов'язкове соціальне страхування» та Порядку справляння збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, затвердженому наказом Міністерства праці і соціальної політики України, які втратили силу в зв'язку з прийняттям Закону України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Платниками зборів на обов'язкове соціальне страхування є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують працю найманих робітників;

2) філії, відділення й інші відособлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на іншій території територіальної громади, чим платник зборів;

3) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, що не використовують працю найманих робітників, а також адвокати, приватні нотаріуси;

4) фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів;

Виходячи з цього, при визначенні платників даних зборів необхідно виділяти дві категорій суб'єктів:

1) роботодавців, до яких відносяться підприємства, установи, організації і фізичні особи, що використовують найману працю, а саме:

а) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності і господарювання, виду діяльності і галузевої приналежності і їх відособлені підрозділи;

б) установи й організації, що утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджетів;

в) приватні (приватно-арендні) сільськогосподарські підприємства, селянські (фермерські) господарства, господарчі товариства, сільськогосподарські кооперативи й інші суб'єкти господарювання, незалежно від форм власності, що займаються сільськогосподарською діяльністю;

г) профспілкові, релігійні, благодійні й інші неприбуткові організації, об'єднання громадян, громадські організації і суспільства, що утримуються за рахунок членських внесків (садово-огородническі, гаражні кооперативи тощо);

д) фізичні особи, у тому числі суб'єкти підприємницької діяльності;

е) розташовані в Україні іноземні підприємства, установи, організації (у тому числі міжнародні), філії чи представництва, що використовують працю найманих робітників, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких дана Верховною Радою України.

2) найманих робітників, тобто фізичних осіб, які працюють за трудовим договором (контрактом) на підприємстві, в установі і організації чи у фізичної особи.

Об'єктом оподаткування є сума оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян.

Не є об'єктом оподаткування збором на обов'язкове соціальне страхування згідно з п. 2 ст. 5 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» ті суми виплат, що зазначені в п. 1 ст. 5 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян». У пункті 2 ст. 5 цього ж Декрету визначено, що суми виплат, що не включаються до складу сукупного оподаткованого податком доходу, також не враховуються при визначенні бази обкладання податками і зборами, що нараховуються на фонд оплати праці. Суми, що не включаються до об'єкту для обчислення збору на обов'язкове соціальне страхування, зазначені також у ст. 2 цього нормативного акту. До них відносяться інші витрати, що не враховуються при обчисленні середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України.

Механізм обчислення цього виду збору такий же, як і механізм обчислення збору на державне пенсійне страхування. Сума збору, що перераховується, складається з двох частин:

- 1) збір, обумовлений, виходячи з нарахованих виплат по оплаті праці;
- 2) збір, утримуваний із заробітної плати працівника при її виплаті.

Збір на обов'язкове соціальне страхування сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банку на оплату праці.

Строки сплати — одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці. У випадку, якщо відсутні необхідні кошти на рахунку підприємства по виплаті заробітної плати, то перерахування збору провадиться у пропорційних сумах виплачуваної заробітної плати. У випадку, якщо громадяни-підприємці використовують спосіб оподаткування шляхом придбання фіксованого патенту (при сплаті якого не потрібно ведення обліку і надання звітності), те у вартість сплаченого фіксованого податку входить і сума збору на обов'язкове соціальне страхування. Порядок сплати збору для громадян-підприємців дещо відрізняється від порядку, встановленого для

інших груп платників. Збір розраховується і сплачується не щомісяця, а щокварталу, виходячи з фактично отриманого доходу за звітний період, не пізніше 20 числа першого місяця кварталу, наступного за звітним.

Збір на обов'язкове соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

Цей вид збору на обов'язкове соціальне страхування справляється на підставі Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням і похованням».

Установлено наступні розміри цього платежу:

1) для роботодавців - 2,5 відсотки суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до нормативно-правових актів, прийнятими відповідно до Закону України "Про оплату праці", і підлягають оподаткуванню з громадян;

2) для найманих робітників - від суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян:

- 0,25 % - для найманих робітників, що мають заробітну плату менше 150 гривень;

- 0,5 % - для найманих робітників, що мають заробітну плату більше 150 гривень.

Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття

Цей вид збору на обов'язкове соціальне страхування справляється відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття».

Даний платіж сплачується в таких розмірах:

1) для роботодавців - 2,5 % суми фактичних витрат на оплату праці найманих робітників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян;

2) для найманих робітників - 0,5 % суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і

компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що підлягають оподаткуванню з громадян.

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

Даний вид соціального збору справляється відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності».

Відзначимо, що коло платників по цьому платежу трохи вужче, оскільки такими є лише роботодавці.

Розмір страхового внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесене підприємство. Розрахунок розміру страхового внеску для кожного підприємства здійснюється Фондом соціального страхування від нещасних випадків відповідно до Порядку визначення страхових тарифів для підприємств, установ і організацій на загальнообов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства введений Законом України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмільництва»¹. Крім того, Порядок справляння збору і використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства затверджений постановою Кабінету Міністрів України, а форми звіту про суми нарахованих платежів установлені наказом податкової адміністрації.

Платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності і підпорядкування, що реалізують в оптово-роздрібній торговій мережі алкогольні напої і пиво.

Збір сплачується підприємствами торгівлі.

1. Суб'єкти роздрібною торгівлі платять збір від реалізації алкогольної продукції чи пива, що надійшли безпосередньо від виробника.

2. У випадку надходження алкогольної продукції і пива в роздрібну мережу з оптової торгової мережі збір платить оптовик. Необхідно, щоб у

товарно-транспортних і платіжних документах сума збору була зазначена окремим рядком.

Крім цього, відповідно до Порядку, затвердженого наказом податкової Адміністрації від 28.03.2002 р., цей збір варто сплачувати також і підприємцям, що працюють у мережі громадського харчування.

Об'єктом оподаткування є виторг, отриманий на кожному етапі реалізації алкогольних напоїв і пива.

Ставка збору складає 1% від об'єкта оподаткування. Обчислення суми платежу здійснюється платником самостійно і відображається у відповідному звіті, що подається до податкового органу щомісяця протягом 20 днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду.

Збір сплачується щомісяця протягом 10 днів, наступних за останнім днем граничного терміну подачі звітності. Збір нараховується на всю суму виторгу, включаючи ПДВ.

Даний збір зараховується на спеціальні рахунки Державного казначейства України. 30% цих коштів використовуються на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Розпорядниками цих коштів є місцеві органи виконавчої влади. Центральний орган виконавчої влади, що здійснює державну політику в сфері виноградарства, садівництва і хмелярства, розпоряджається 70% коштів від збору. Суми збору, що надходять на спеціальний рахунок Державного казначейства України, розподіляються в співвідношенні: 70% – на розвиток виноградарства, 30% – на розвиток садівництва і хмелярства.

Тема 17. СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ

Спеціальний режим оподаткування може обрати сільськогосподарське підприємство (резидент), яке провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства. При цьому застосування спеціального режиму оподаткування є правом, а не обов'язком платника.

Сільськогосподарським вважають підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75% вартості товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно (п. 209.6 ст. 209 Податкового кодексу).

Зокрема, до діяльності у сфері сільського господарства поряд із виробництвом продукції рослинництва і тваринництва віднесено також надання послуг сільськогосподарським товаровиробником іншим сільгосптоваровиробникам (юридичним особам) та/або фізичним особам з використанням сільськогосподарської техніки, крім надання її у фінансову оренду (лізинг).

Крім того, конкретизовано визначення сільськогосподарських товарів, а саме: сільськогосподарськими вважають товари, зазначені у товарних групах 1 — 24, товарних позиціях 4101, 4102, 4103, 4301 згідно з УКТ ЗЕД, та послуги, отримані в результаті здійснення діяльності, на яку відповідно до п. 209.17 ст. 209 Податкового кодексу поширюється дія спеціального режиму оподаткування у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, якщо такі товари вирощуються, відгодовуються, виловлюються або збираються (заготовляються), а послуги надаються безпосередньо платником податку — суб'єктом спеціального режиму оподаткування (крім придбання таких товарів/послуг у інших осіб), які поставляються зазначеним платником податку — їх виробником.

Суб'єкти спеціального режиму оподаткування

Слід зазначити, що для отримання права на застосування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства сільськогосподарське підприємство зобов'язане зареєструватися платником ПДВ у загальновстановленому порядку та отримати свідоцтво про реєстрацію суб'єктом спеціального режиму оподаткування, в

якому зазначаються види діяльності, на які поширюється спеціальний режим оподаткування.

Достовірність відомостей про види діяльності сільськогосподарського підприємства підтверджується витягом із Єдиного державного реєстру, який містить відомості про основні види діяльності сільськогосподарського підприємства за КВЕД та який сільськогосподарське підприємство додає до заяви.

Перелік видів діяльності, до яких застосовується спеціальний режим оподаткування, визначено ст. 209 Податкового кодексу. Кількість видів діяльності, які можуть бути внесені до заяви про реєстрацію та свідоцтва про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування ПДВ та реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування, не обмежена. Інші види діяльності та продукція, що одержуватиметься суб'єктами спеціального режиму оподаткування, які здійснюють діяльність у сфері сільського, лісового господарства та рибальства, повинні оподатковуватися ПДВ поза межами спеціального режиму оподаткування у загальнозстановленому порядку.

Суб'єктом спеціального режиму оподаткування ПДВ мають право зареєструватися виключно сільськогосподарські підприємства — юридичні особи, які є резидентами. Укладання угод про створення спільної діяльності не передбачає створення юридичної особи, а тому реєстрація суб'єктом спеціального режиму оподаткування, визначеного ст. 209 Податкового кодексу, на таких осіб не поширюється. Також не можуть бути зареєстровані суб'єктом спеціального режиму оподаткування фізична особа, яка здійснює підприємницьку діяльність у сфері сільського, лісового господарства та рибальства, і нерезидент.

Розрахунки з бюджетом

Спеціальним режимом оподаткування передбачено, що сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку — для інших виробничих цілей.

Зазначені суми ПДВ акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Відкрити спеціальні рахунки в установах банку сільськогосподарське підприємство зобов'язане протягом одного звітного періоду після переходу на спеціальний режим оподаткування, подавши при цьому до установи банку копію свідоцтва про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування ПДВ, завірену в установленому порядку відповідним органом ДПС.

Відповідно до п. 1 Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум ПДВ на спеціальних рахунках, відкритих у банках, затвердженого постановою № 11, на спеціальні рахунки перераховуються суми ПДВ, визначені сільськогосподарським товаровиробником у податковій декларації з ПДВ (скороченій). Перерахувати таку суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, платник податку зобов'язаний самостійно протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ст. 203 Податкового кодексу.

У випадку надмірного або помилкового перерахування коштів на спеціальний рахунок зазначені кошти поверненню платнику податку не підлягають, а враховуються ним у рахунок майбутніх перерахувань на спеціальний рахунок та можуть бути використані для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку — для інших виробничих цілей.

Суб'єкт спеціального режиму оподаткування має право використовувати кошти, акумульовані на спеціальному рахунку, з моменту їх перерахування на такий рахунок до повного використання для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку — для інших виробничих цілей без урахування строків давності.

У разі перевищення сплаченої (нарахованої) суми ПДВ над сумою ПДВ, отриманою (нарахованою) в результаті постачання сільськогосподарської

продукції, різниця не підлягає бюджетному відшкодуванню, а зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. Таку можливість зараховувати зазначені суми до складу податкового кредиту передбачено Законом № 3609. Отже, суб'єкти спеціального режиму оподаткування при визначенні суми ПДВ, що підлягає сплаті на спеціальний рахунок, отримали право враховувати від'ємне значення податку попереднього звітного періоду.

Особливості відображення сільськогосподарської діяльності в декларації з ПДВ (скороченій)

Сільськогосподарські товаровиробники операції з реалізації власно вироблених сільськогосподарських товарів та послуг на власних або орендованих виробничих потужностях відображають у податковій декларації з ПДВ (скороченій), яка подається окремо для кожної сфери діяльності: сільського, лісового господарства та рибальства.

У разі якщо суб'єктом спеціального режиму оподаткування придбані товари/послуги, необоротні активи використовуватимуться частково для виготовлення сільськогосподарських товарів/послуг, а частково для інших товарів/послуг, то такий суб'єкт спеціального режиму оподаткування у періоді, у якому він здійснював відповідне виготовлення та/або придбання, суму сплаченого (нарахованого) податкового кредиту за такими товарами/послугами, необоротними активами повинен розподілити виходячи з частки їх використання в операціях сільськогосподарського виробництва та відповідно в інших операціях. При цьому розподілені суми включаються до значень рядків 8, 10, 11 декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, та довідково відображаються у рядках 81, 101, 111 податкової декларації з ПДВ (скороченої).

Податкові зобов'язання з ПДВ, які виникають за операцією з продажу незавершеного виробництва (поля, засіяного чи засадженого рослинами, тощо), що здійснюється суб'єктом спеціального режиму оподаткування, підлягають відображенню в загальній податковій декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом. При цьому податковий кредит за такими операціями не коригується та до загальної податкової декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, не переноситься.

Операція з експорту власно вироблених сільськогосподарським підприємством сільськогосподарських товарів відображається у рядку 2.1

податкової декларації з ПДВ (скороченої) за умови підтвердження такого вивезення (експорту) шляхом вчинення напису на оригіналах аркушів (ВМД) нової форми МД-2 з позначенням «3/8». При цьому податковий кредит, сформований у разі придбання товарів/послуг, які приймали участь у виготовленні експортованої сільськогосподарської продукції, підлягає коригуванню за рядком 12.3 податкової декларації з ПДВ (скороченої) зі знаком «-» та переноситься зі знаком «+» до рядка 16.3 податкової декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом. Такі суми податку, перенесені до рядка 16.3 податкової декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, можуть брати участь у бюджетному відшкодуванні у загальновстановленому порядку, визначеному ст. 200 Податкового кодексу.

У разі якщо за наслідками уточнюючого розрахунку (щодо діяльності відповідно до ст. 209 Податкового кодексу), який подається суб'єктом спеціального режиму оподаткування за період до та/або після 01.01.2011 р. (з урахуванням строків давності), збільшуються податкові зобов'язання з ПДВ, то такі суми податку підлягають перерахуванню на окремий (спеціальний) рахунок у термін не пізніше дня подання уточнюючого розрахунку.

Відповідальність суб'єктів спеціального режиму оподаткування

Якщо суб'єкт спеціального режиму оподаткування поставляє протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно несільськогосподарські товари/послуги, питома вага яких перевищує 25% вартості всіх поставлених товарів/послуг, то:

на таке підприємство не поширюється спеціальний режим оподаткування, встановлений ст. 209 Податкового кодексу. Таке підприємство зобов'язане визначити податкове зобов'язання з цього податку за підсумками звітного податкового періоду, в якому було допущено таке перевищення, і сплатити податок до бюджету в загальному порядку;

податковий орган виключає таке підприємство з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування та може повторно включити його до такого реєстру після закінчення наступних 12 послідовних звітних податкових періодів за наявності підстав, визначених ст. 209 цього Кодексу;

таке підприємство вважають платником зазначеного податку на загальних підставах з першого числа місяця, в якому було допущено таке перевищення.

Для новоствореного сільськогосподарського підприємства, зареєстрованого як суб'єкт спеціального режиму оподаткування, від дати державної реєстрації такого підприємства до закінчення 12 календарних

місяців, наступних за датою державної реєстрації такого підприємства, питома вага сільськогосподарських товарів (послуг) розраховується за наслідками кожного звітного податкового періоду (місяця).

Відповідно до п. 209.11 ст. 209 Податкового кодексу якщо протягом такого звітного податкового періоду (місяця) новостворене сільськогосподарське підприємство — суб'єкт спеціального режиму оподаткування поставляє сукупно несільськогосподарські товари (послуги), питома вага яких перевищує 25% вартості всіх поставлених товарів (послуг) у цьому місяці, то вважається, що такий суб'єкт досягнув перевищення та він є платником ПДВ на загальних підставах починаючи з першого числа такого звітного податкового періоду (місяця).

Отже, якщо податковий орган виключає сільськогосподарське підприємство з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування, повторно включити його до такого реєстру можна буде після закінчення наступних 12 послідовних звітних податкових періодів.

Якщо за результатами документальної або камеральної перевірки податковий орган встановить, що підприємство не відповідало критеріям, визначеним п. 209.6 ст. 209 Податкового кодексу, на момент подання заяви про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування, яка стала підставою для видачі свідоцтва про реєстрацію суб'єктом спеціального режиму оподаткування, то податковий орган приймає рішення про виключення сільськогосподарського підприємства з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування з моменту реєстрації.

Крім того, зазначене свідоцтво підлягає анулюванню у разі, якщо сільськогосподарське підприємство:

подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування та/або заяву про його реєстрацію як платника зазначеного податку на загальних підставах;

підлягає реєстрації платником податку на загальних підставах;

припиняється шляхом ліквідації або реорганізації;

не подає податкової звітності з податку протягом останніх 12 послідовних звітних податкових періодів.

За наявності інших підстав проводиться анулювання реєстрації платника ПДВ — сільськогосподарського підприємства, що включає анулювання

зазначеного свідоцтва, виключення такого підприємства з реєстру платників ПДВ та реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування. У таких випадках сільськогосподарське підприємство зобов'язане повернути податковому органу свідоцтво.

Платник податку — суб'єкт спеціального режиму оподаткування, в обліку якого на день анулювання реєстрації платника ПДВ перебувають товари та необоротні активи, стосовно яких було нараховано податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах та відображено в податковій декларації, за якою проводяться розрахунки з бюджетом, або в податковій декларації з ПДВ (скороченій), зобов'язаний визнати умовний продаж таких товарів і необоротних активів за звичайними цінами та відповідно збільшити суму своїх податкових зобов'язань і відобразити їх у податковій декларації, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, за наслідками податкового періоду, протягом якого відбувається таке анулювання.

Умовний продаж не визнається, якщо платник анулюється як суб'єкт спеціального режиму оподаткування та переходить на загальну систему оподаткування ПДВ або якщо при придбанні товарів, необоротних активів податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах не формувався.

У разі виключення платника з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування такий платник зобов'язаний закрити спеціальний рахунок в установі банку протягом одного місяця.

Щодо відповідальності сільськогосподарського підприємства за нецільове використання суми ПДВ, то використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, не сплачених до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) додатково до штрафів, передбачених п. 123.1 ст. 123 Податкового кодексу, тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування.

Суми ПДВ, використані не за призначенням, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120% річних облікової ставки Нацбанку України.

Щодо відповідальності за порушення правил сплати (перерахування) податків, то таку відповідальність передбачено п. 126.1 ст. 126 Податкового кодексу, а саме: якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, — у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, — у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу.

Отже, неперерахування чи несвоєчасне перерахування суб'єктом спеціального режиму оподаткування коштів на спеціальний рахунок тягне за собою накладення штрафних (фінансових) санкцій. Крім цього, притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності (ст. 112 Податкового кодексу).

Також слід враховувати, що факт перерахування сільськогосподарським підприємством на спеціальний рахунок сум ПДВ платники засвідчують копіями платіжних доручень, які подають до органу ДПС за місцем реєстрації підприємства не пізніше останнього календарного дня місяця, що настає за звітним (податковим) періодом.

Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 Податкового кодексу строків їх зберігання

та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі

510 грн., ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн. (п. 121.1 ст. 121 Податкового кодексу). При цьому притягнення до фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Тема 18. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ

Конституція України закріпила право введення податків за Верховною Радою, але в статті 143 Конституції правом встановлення місцевих податків і зборів відповідно до закону наділені територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування. В розвиток конституційних положень у статті 69 Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” встановлено, що органи місцевого самоврядування відповідно до закону можуть встановлювати місцеві податки і збори, які зараховуються до відповідних місцевих бюджетів. Таким чином, органи місцевого самоврядування мають право самостійно приймати рішення про введення місцевих податків, але відповідно до закону.

Законодавче врегульовано питання “Про місцеві податки і збори”. На законодавчому рівні встановлено 2 місцевих податки і 14 місцевих зборів. До місцевих податків належать:

- 1) податок з реклами;
- 2) комунальний податок.

Законодавче встановлено також, що збір за припаркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру, збір за видачу дозволу на розміщення об’єктів торгівлі та сфери послуг, збір з власників собак є обов’язковими для встановлення сільськими, селищними та міськими радами за наявності об’єктів оподаткування або умов, з якими пов’язане запровадження цих податків і зборів. Ставки на ці обов’язкові збори встановлюються місцевими органами самоврядування в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України.

Розмір збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, встановлюється обласними радами.

А тепер коротка характеристика місцевих податків і зборів.

Податок з реклами. Платники юридичні та фізичні особи, що рекламують свою продукцію чи діяльність. Об'єкт обкладання вартість послуг за встановлення і розміщення реклами. Гранична ставка 0,1% вартості послуг за одноразову рекламу і 0,5% за розміщення реклами на тривалий час. Облік платників проводять органи, на які покладено функції розміщення реклами. Виплачується під час оплати послуг. Джерело сплати за рахунок собівартості продукції (робіт, послуг) або за рахунок особистих коштів.

Комунальний податок сплачують юридичні особи, за винятком бюджетних та плановодотаційних сільгосп підприємств. Об'єкт обкладання річний фонд оплати праці, розрахований виходячи з мінімального розміру заробітної плати. Гранична ставка 10% річного фонду оплати праці. Облік здійснюють податкові інспекції на місцях. Джерело сплати доход (прибуток), до залишиться в розпорядженні юридичних осіб. З 20 січня 1995 р. по Харківській області за рішенням обласної ради ставка збільшена в 10 разів.

Платниками податку є юридичні особи, навіть ті, що не ведуть тимчасово виробничу діяльність. Якщо вони подають в статоргани звітність про середньодобову кількість штатних робітників, то звільнення або відстрочка сплати комунального податку є компетенцією органів місцевого самоврядування. Таким чином, підприємства, в статуті яких передбачена господарська діяльність, розглядаються як платники комунального податку незалежно від результатів фінансовогосподарської діяльності.

Об'єкт обкладання припускає розрахунок фонду оплати праці виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму, встановленого законодавством в звітному періоді, помноженому на середньосписочну кількість робітників. З четвертого кварталу 1995 року розрахунок середньосписочної кількості робітників підприємств проводиться за методикою, встановленою Інструкцією по статистиці кількості робітників, зайнятих в народному господарстві України, затвердженою наказом Міністерства статистики України від 07.07.95 р. № 171.

Звільняються від комунального податку:

- бюджетні заклади;

- сільськогосподарські підприємства;
- метробуд і метрополітен;
- державні комунальні підприємства, що одержують дотації із бюджету;
- підприємства і організації, повністю звільнені від податку на прибуток.

З 1 січня 1996 року не є платниками комунального податку підприємства громадських організацій інвалідів, де інваліди складають 50 відсотків загальної кількості працюючих в основному виробництві, за умови, що рентабельність цих підприємств не перевищує 50% та вони не займаються експортноімпортними операціями.

Комунальний податок нараховується щомісяця в розмірі 10 % умовного фонду оплати праці. Сплачується комунальний податок не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. Розрахунок сплати комунального податку платники подають в податковій адміністрації одночасно з подачею звітів за I квартал, I півріччя, 9 місяців, рік.

1. Готельний збір. Стягується з метою фінансування заходів по розвитку готельного господарства. Платники особи, що проживають в готелях. Об'єкт обкладання добова вартість житла, яке зняте, що розраховується без додаткових послуг. Ставка (граничний розмір) 20% добової вартості. Пільги при начисленні даного збору відсутні. Облік платників веде адміністрація готелю. Оплата та перерахування даного податку здійснюються в порядку, розробленому місцевими радами. Організації, які відрядили своїх працівників, можуть віднести витрати на собівартість продукції (робіт, послуг) або за рахунок особистих коштів перебуваючого в готелі.

2. Збір за парковку автотранспорту. Платники юридичні та фізичні особи, що паркують автомобілі в спеціально відведених або обладнаних місцях. Об'єкт обкладання одна година парковки автотранспорту. Оплачує водій на місці парковки.

Ставка (граничний розмір) 3% неоподаткованого мінімуму (у спеціально обладнаних місцях) і 1% (у віддалених місцях). Облік платників визначають органи місцевого самоврядування. Джерело оплати собівартість продукції (робіт, послуг) або особисті кошти.

3. Ринковий збір. Платники юридичні та фізичні особи, що реалізують сільськогосподарську та промислову продукцію. Об'єкт обкладання торговельне місце (на ринках, в павільйонах, на майданчиках, із автомашин,

повозок). Ставка податку для фізичних осіб 20% неоподаткованого мінімуму, для юридичних осіб 3 неоподатковані мінімуми. І в першому і в другому випадку за наданою схемою нараховуються обов'язкові відрахування за кожний день торгівлі. Облік платників веде адміністрація ринку. Термін сплати до початку реалізації продукції, а термін перерахування збору до бюджету визначається рішенням місцевого органу самоврядування. Джерело сплати собівартість продукції або особисті кошти.

4. *Збір за видачу ордера на квартиру.* Платник одержувач ордера. Об'єкт обкладання послуги, зв'язані з видачею ордера. Ставка 30% неоподаткованого мінімуму. Облік платників здійснюється органами обліку і розподілу житла. Збір сплачується до бюджету через установи банків до одержання ордера. Джерело сплати особисті кошти одержувача ордера.

5. *Збір з власників собак.* Платники громадяни, власники собак, що проживають в будинках державного і громадського житлового фонду, приватизованих квартирах. Об'єкт обкладання за кожного собаку, крім службових (щороку). Ставка (граничний розмір) 10% неоподаткованого мінімуму на момент нарахування збору. Облік платників визначають місцеві органи самоврядування, що влаштовують відрахування для компенсації витрат по проведенню обліку платників. Джерело сплати особисті кошти платників.

6. *Курортний збір.* Платники громадяни, що перебувають в курортній місцевості. Об'єкт обкладання проживання у межах курортної місцевості. Ставка не більш 10% неоподаткованого мінімуму. Облік платників здійснюють адміністрації готелю, квартирнопосередницькі організації, органи внутрішніх справ, які контролюють додержання паспортного режиму. Утримується під час реєстрації не пізніше 3добового терміну з дня прибуття чи при поселенні у приватному житлі громадян.

Джерело оплати особисті кошти платників. Цей вид збирання передбачає широкий перелік пільг.

7. *Збір за участь в бігах на іподромі.* Платники юридичні та фізичні особи, що виставляють своїх коней на іподромі в змаганнях комерційного характеру. Об'єкт обкладання за кожного коня, виставленого на змаганнях комерційного характеру. Гранична ставка збору три неоподатковані мінімуми. Облік платників здійснюється адміністрацією іподромів. Утримується з платників до початку змагань, механізм перерахування до

бюджету визначається місцевими органами самоврядування. Сплачується за рахунок доходу (прибутку), що залишається в розпорядженні платників: юридичні особи сплачують збір шляхом перерахування до доходів бюджету відповідного рівня; фізичні особи вносять його в касу іподрому під час оформлення заяви на участь коней у бігах.

8. *Збір за виграш на бігах.* Платники особи, що виграли на тоталізаторі при грі на іподромі. Об'єкт обкладання сума виграшу. Гранична ставка не більш 6% від суми виграшу. Облік платників здійснює адміністрація іподромів, що утримує збір під час видачі виграшів. Терміни перерахування до бюджету визначаються місцевими органами самоврядування. Джерело сплати особисті кошти громадян.

9. *Збір з осіб, що беруть участь в грі на тоталізаторі на іподромі.* Останній з трьох зборів, що мають схожу сферу застосування. Платники особи, що беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі. Об'єкт обкладання плата за участь у грі на тоталізаторі у формі відсоткової надбавки до плати за участь у грі. Гранична ставка не повинна перевищувати 5% від суми цієї надбавки. Облік платників здійснюється адміністрацією іподромів. Збір утримується під час придбання білетів на участь у грі та відповідно до термінів, затверджених місцевими органами самоврядування, перераховується до бюджету. Виплачується за рахунок особистих коштів громадян.

10. *Збір за право на використання місцевої символіки.* Платники юридичні та фізичні особи, що використовують місцеву символіку з комерційною метою. Об'єкт обкладання вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки. Ставка 0,1% із юридичних осіб і 5 неоподатковуваних мінімумів з громадян. Облік платників здійснюють органи місцевою самоврядування, що видають дозвіл на використання символіки. Джерело сплати собівартість продукції (робіт, послуг) або особисті кошти платника.

11. *Збір за право на проведення кіно і телезйомок.* Платники комерційні кіно та телеорганізації, в тому числі закордонні, при зйомках яких вимагаються додаткові заходи. Об'єкт обкладання витрати на проведення додаткових заходів. Граничний розмір збирання не повинен перевищувати фактичних видатків на проведення подібних заходів. Виплачується за рахунок доходів кіно і телеорганізацій. Конкретні механізми реалізації затверджують місцеві органи самоврядування.

12. *Збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей.* Платники юридичні і фізичні особи, що мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей. Об'єкт обкладання вартість заявлених на місцеві аукціони, лотереї тощо товарів, виходячи з їх початкової ціни чи суми, на яку випускається лотерея. Гранична ставка 0,1% від вартості товарів чи від суми, на яку випускається лотерея; граничний розмір збору за право проведення лотерей три неоподатковувані мінімуми. Платників визначають органи місцевого самоврядування, що видають дозволи на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей. Стягується збір за три дні до проведення аукціону або під час одержання дозволу на випуск лотереї. Джерело сплати за рахунок доходів (прибутку), що залишається в розпорядженні юридичних осіб і громадян.

13. *Збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що направляється за кордон.* Платники юридичні та фізичні особи. Об'єкт обкладання транспортний засіб. Ставка 0,5% неоподаткованого мінімуму (залежно від марки та потужності автомобіля) або від 5 до 50 доларів США (з іноземних юридичних осіб). Облік платників здійснюють органи, на які покладено функції пропуску автотранспорту. Оплата здійснюється за рахунок прибутку юридичних осіб.

14. *Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі.* Платники юридичні і фізичні особи, що реалізують продукцію Об'єкт оформлення та видача дозволів на торгівлю в спеціально відведених місцях. Граничний розмір збору 20% неоподаткованого мінімуму для суб'єктів, що постійно торгують, і один раз на день за одноразову торгівлю. Облік здійснюють організації, що володіють подібними правами. Виплачується за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні юридичних осіб чи особистих коштів громадян. Можна умовно розподілити:

- а) ринковий збір стягується за кожний день торгівлі до її початку;
- б) збір за видачу дозволу на розміщення об'єкта торгівлі стягується за торгівлю в будь-яких місцях, крім перелічених по ринковому збору, та насамперед в спеціально відведених;
- в) податок на промисел платниками є тільки фізичні особи, які сплачують його у вигляді купівлі одноразового патенту при оформленні декларації в районній податковій адміністрації.

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ (витяг)

Із змінами і доповненнями, внесеними
Законами України

РОЗДІЛ І. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Сфера дії Податкового кодексу України

1.1. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41 цього Кодексу.

(пункт 1.1 статті 1 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 16.01.2014 р. N 721-VII - втратив чинність на підставі Закону України від 28.01.2014 р. N 732-VII ; із змінами, внесеними згідно із Законом України від 23.02.2014 р. N 767-VII)

Державна податкова справа - сфера діяльності контролюючих органів, передбачена цим Кодексом та іншими актами законодавства України, спрямована на формування і реалізацію державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів.

(пункт 1.1 статті 1 доповнено абзацом третім згідно із Законом України від 04.07.2013 р. N 404-VII)

1.2. Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

(пункт 1.2 статті 1 в редакції Закону України від 07.06.2012 р. N 4915-VI)

1.3. Цей Кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", з банків, на які поширюються норми Закону України "Про систему гарантування вкладів фізичних осіб", та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування, зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій.

(пункт 1.3 статті 1 із змінами, внесеними згідно із Законами України від 04.07.2013 р. N 404-VII, від 10.04.2014 р. N 1200-VII)

1.4. Встановлення і скасування зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, їх розмірів та механізмів справляння здійснюються відповідно до Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування".

(статтю 1 доповнено пунктом 1.4 згідно із Законом України від 10.04.2014 р. N 1200-VII)

Стаття 2. Внесення змін до Податкового кодексу України

2.1. Зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу.

Стаття 3. Податкове законодавство України

3.1. Податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі - законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

(Пункт 3.1 статті 3 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 07.06.2012 р. N 4915-VI)

3.2. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Стаття 4. Основні засади податкового законодавства України

4.1. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

4.1.1. загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

4.1.2. 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;

4.1.3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4.1.4. 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, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

4.1.5. фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

4.1.6. соціальна справедливість - установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

4.1.7. економічність оподаткування - установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

4.1.8. нейтральність оподаткування - установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

4.1.9. стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше 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 не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

4.1.10. 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;

4.1.11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

4.2. Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають.

4.3. Податкові періоди та строки сплати податків та зборів устанавлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів.

4.4. Установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України.

4.5. При встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року.

(Статтю 4 доповнено пунктом 4.5

згідно із Законом України від 20.11.2012 р. N 5503-VI)

Стаття 5. Співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами

5.1. Поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу.

5.2. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

5.3. Інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Стаття 6. Поняття податку та збору

6.1. Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу.

6.2. 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.

6.3. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України.

Стаття 7. Загальні засади встановлення податків і зборів

7.1. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

7.1.1. платники податку;

7.1.2. об'єкт оподаткування;

7.1.3. база оподаткування;

7.1.4. ставка податку;

7.1.5. порядок обчислення податку;

7.1.6. податковий період;

7.1.7. строк та порядок сплати податку;

7.1.8. строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

7.2. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

7.3. Будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

7.4. Елементи податку, визначені в пункті 7.1 цієї статті, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом.

Стаття 8. Види податків та зборів

8.1. В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори.

8.2. До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

8.3. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

(пункт 8.3 статті 8 в редакції
Закону України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

Стаття 9. Загальнодержавні податки та збори

9.1. До загальнодержавних податків належать:

- 9.1.1. податок на прибуток підприємств;
- 9.1.2. податок на доходи фізичних осіб;
- 9.1.3. податок на додану вартість;
- 9.1.4. акцизний податок;
- 9.1.5. екологічний податок;
- 9.1.6. рентна плата;
- 9.1.7. мито.

(пункт 9.1 статті 9 в редакції
Закону України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

9.2. Відносини, пов'язані з установленням та справлянням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено цим Кодексом.

9.3. Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

9.4. Установлення загальнодержавних податків та зборів, не передбачених цим Кодексом, забороняється.

Стаття 10. Місцеві податки

10.1. До місцевих податків належать:

- 10.1.1. податок на майно;
- 10.1.2. єдиний податок.

10.2. До місцевих зборів належать:

- 10.2.1. збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 10.2.2. туристичний збір.

10.2. Місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю).

10.3. Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

10.4. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених цим Кодексом, забороняється.

10.5. Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

(стаття 10 в редакції

Закону України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

Стаття 11. Спеціальні податкові режими 11.1. Спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно цим Кодексом.

11.2. Спеціальний податковий режим - система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів.

11.3. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів.

11.4. Не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими цим Кодексом.

Стаття 12. Повноваження Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних та міських рад щодо податків та зборів

12.1. Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає:

12.1.1. перелік загальнодержавних податків та зборів;

12.1.2. перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних та міських рад;

12.1.3. положення, визначені в пунктах 7.1, 7.2 статті 7 цього Кодексу щодо загальнодержавних податків та зборів;

12.1.4. положення, визначені в пунктах 7.1, 7.2 статті 7 цього Кодексу щодо місцевих податків та зборів.

12.2. До повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим належать:

12.2.1. установлення на території Автономної Республіки Крим рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (крім рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення), рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у межах їх граничних ставок, визначених цим Кодексом;

(підпункт 12.2.1 пункту 12.2 статті 12 в редакції
Закону України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

12.2.2. зміна розміру ставок рентної плати, передбаченої підпунктом 12.2.1 цього пункту, у межах її граничних ставок, визначених цим Кодексом, у порядку, встановленому цим Кодексом;

(підпункт 12.2.2 пункту 12.2 статті 12 в редакції
Закону України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

12.2.3. визначення розміру і надання додаткових податкових пільг у межах сум, що надходять до бюджету Автономної Республіки Крим відповідно до статті 69 Бюджетного кодексу України.

12.3. Сільські, селищні, міські ради в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

12.3.1. Встановлення місцевих податків та зборів здійснюється у порядку, визначеному цим Кодексом.

12.3.2. При прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначені статтею 7 цього Кодексу з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII цього Кодексу для відповідного місцевого податку чи збору.

12.3.3. Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів надсилається у десятиденний строк з дня оприлюднення до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів.

12.3.4. Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

12.3.5. У разі якщо сільська, селищна або міська рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів та акцизного податку в частині реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, що є обов'язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю.

(підпункт 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 в редакції
Закону України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

12.3.6. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику, затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків та зборів згідно з порядком, встановленим цим Кодексом, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення.

12.3.7. Не дозволяється сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

12.4. До повноважень сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів належать:

12.4.1. встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених цим Кодексом;

(підпункт 12.4.1 пункту 12.4 статті 12 в редакції
Закону України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

12.4.2. визначення переліку податкових агентів згідно із статтею 268 цього Кодексу;

12.4.3. до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду;

12.4.4. встановлення в межах, визначених цим Кодексом, ставок акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів.

(пункт 12.4 статті 12 доповнено підпунктом 12.4.4 згідно із
Законом України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

12.5. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами, який набирає чинності з урахуванням строків, передбачених підпунктом 12.3.4 цієї статті.

Стаття 13. Усунення подвійного оподаткування

13.1. Доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі.

13.2. При визначенні об'єкта та/або бази оподаткування витрати, здійснені резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням доходів з

джерел походження за межами України, враховуються у порядку і розмірах, встановлених цим Кодексом.

13.3. Доходи, отримані фізичною особою - резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень цього Кодексу чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

13.4. Суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими цим Кодексом.

13.5. Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

Стаття 15. Платники податків

15.1. 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 цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

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

Стаття 16. Обов'язки платника податків

16.1. Платник податків зобов'язаний:

16.1.1. стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

16.1.2. вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

16.1.3. подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

16.1.4. сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;

16.1.5. подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

16.1.6. подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

16.1.7. подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

16.1.8. виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

16.1.9. не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

16.1.10. повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

16.1.11. повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

16.1.12. забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;

16.1.13. допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань

обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом.

(Положення підпункту 16.1.13 пункту 16.1 статті 16, згідно з яким платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом, визнано такими, що відповідають Конституції України (є конституційними), згідно з Рішенням Конституційного Суду України від 12.06.2012 р. N 13-рп/2012)

Стаття 17. Права платника податків

17.1. Платник податків має право:

17.1.1. безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

(підпункт 17.1.1 пункту 17.1 статті 17 із змінами, внесеними згідно із Законами України від 05.07.2012 р. N 5083-VI, від 04.07.2013 р. N 404-VII)

17.1.2. представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

17.1.3. обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;

17.1.4. користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;

17.1.5. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;

17.1.6. бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;

(Підпункт 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 із змінами,

внесеними згідно із Законом України від 24.05.2012 р. N 4834-VI)

17.1.7. оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податковій консультації;

(підпункт 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 із змінами,

внесеними згідно із Законом України від 24.10.2013 р. N 657-VII)

17.1.8. вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

17.1.9. на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

17.1.10. на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;

17.1.11. на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку.

17.1.12. за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

17.2. Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Стаття 18. Податкові агенти

18.1. Податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

18.2. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків.

Стаття 19. Представники платника податків

19.1. Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в

податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах.

19.2. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків - фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.

19.3. Представник платника податків користується правами, встановленими цим Кодексом для платників податків.

Стаття 191. Функції контролюючих органів

19 1.1. Контролюючі органи виконують такі функції:

19 1.1.1. здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів;

19 1.1.2. контролюють своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів;

19 1.1.3. надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів;

19 1.1.4. здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;

19 1.1.5. здійснюють контроль за додержанням виконавчими органами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

19 1.1.6. здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

19 1.1.7. реєструють та ведуть облік платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем,

об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;

19 1.1.8. забезпечують достовірність та повноту обліку платників податків та платників єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

19 1.1.9. формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб - платників податків, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;

19 1.1.10. забезпечують ведення обліку податків, зборів, платежів;

19 1.1.11. забезпечують перегляд рішень контролюючих органів нижчого рівня у встановленому законодавством порядку;

19 1.1.12. вирішують відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;

19 1.1.13. здійснюють ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом;

19 1.1.14. здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері;

19 1.1.15. забезпечують контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

19 1.1.16. здійснюють заходи щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

19 1.1.17. проводять роботу щодо боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

19 1.1.18. організують роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків, з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійснюють контроль за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

19 1.1.19. забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами,

вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

19 1.1.20. забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

19 1.1.21. організовують роботу та здійснюють контроль за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку;

19 1.1.22. здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

19 1.1.23. організовують роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазяйним майном та іншим майном, що переходить у власність держави, а також з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення митного і податкового законодавства;

19 1.1.24. здійснюють відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки із сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу;

19 1.1.25. розробляють та затверджують порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів;

19 1.1.26. прогнозують, аналізують надходження податків, зборів, платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", джерела податкових надходжень, вивчають вплив макроекономічних показників, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів, розробляють пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

19 1.1.27. забезпечують розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, зокрема, контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, організовують впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання;

19 1.1.28. надають консультації відповідно до цього Кодексу, законодавства з питань сплати єдиного внеску та інформаційно-довідкові послуги з питань оподаткування й іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;

19 1.1.29. забезпечують інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики;

19 1.1.30. розробляють пропозиції до проектів міжнародних договорів України з питань оподаткування та забезпечують виконання укладених міжнародних договорів;

191.1.31. узагальнюють практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, розробляють проекти нормативно-правових актів;

(підпункт 191.1.31 пункту 191.1 статті 191 в редакції
Закону України від 24.10.2013 р. N 657-VII)

19 1.1.32. організують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України,

19 1.1.33. подають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику, та центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, звіти та інформацію про надходження податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи;

19 1.1.34. забезпечують визначення в установлених цим Кодексом, іншими законами України випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум передбачених законом штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

19 1.1.35. вживають заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, щодо відповідності законодавству;

19 1.1.36. забезпечують іншим державним органам у встановлених законом випадках доступ до інформації з баз даних центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику;

19 1.1.37. здійснюють контроль та забезпечують надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

19 1.1.38. забезпечують стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими

державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному цим Кодексом та іншими законами України;

19 1.1.39. здійснюють відомчий контроль та внутрішній аудит за додержанням вимог законодавства і виконанням службових обов'язків у контролюючих органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери їх управління;

19 1.1.40. організують інформаційно-аналітичне забезпечення та автоматизацію процесів адміністрування;

19 1.1.41. забезпечують виконання функцій та повноважень, покладених на підрозділи податкової міліції;

19 1.1.42. погоджують рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо встановлення ознак фіктивності емітента цінних паперів, а також щодо встановлення порядку визначення емітента цінних паперів таким, що відповідає ознакам фіктивності;

19 1.1.43. розглядають та погоджують фінансові плани державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання з часткою державної власності, їх дочірніх підприємств та здійснюють моніторинг виконання ними показників розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами, затверджених узгодженими фінансовими планами;

19 1.1.44. надають послуги електронного цифрового підпису;

19 1.1.45. звертаються до суду у випадках, передбачених законодавством;

19 1.1.46. здійснюють інші функції, визначені законами України.

(кодекс доповнено статтею 191

згідно із Законом України від 05.07.2012 р. N 5083-VI;

стаття 191 в редакції Закону України

від 04.07.2013 р. N 404-VII)

Стаття 20. Права контролюючих органів

20.1. Контролюючі органи мають право:

20.1.1. запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог іншого законодавства, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи. Письмові повідомлення про такі запрошення надсилаються в порядку, встановленому статтею 42 цього Кодексу, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня

запрошення рекомендованими листами, в яких зазначаються підстави запрошення, дата і час, на які запрошується платник податків (представник платника податків);

20.1.2. для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;

20.1.3. отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали;

20.1.4. проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення;

20.1.5. отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України "Про банки і банківську діяльність" та цим Кодексом, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду - інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання;

20.1.6. запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;

20.1.7. отримувати від платників податків, платників єдиного внеску та надавати у межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді;

20.1.8. під час проведення перевірок у платників податків - фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків - юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що посвідчують особу, а також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції;

20.1.9. вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки. У разі відмови платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню, патентуванню та/або сертифікації) від проведення такої інвентаризації або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів) застосовуються заходи, передбачені статтею 94 цього Кодексу;

20.1.10. здійснювати контроль за додержанням законодавства з питань регулювання обігу готівки (крім банків), порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів;

20.1.11. проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій. Товари, отримані службовими (посадовими) особами контролюючих органів під час проведення контрольної розрахункової операції, підлягають поверненню платнику податків у непошкодженому вигляді. У разі неможливості повернення такого товару відшкодування витрат здійснюється відповідно до законодавства з питань захисту прав споживачів;

20.1.12. вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється;

20.1.13. доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу;

20.1.14. у разі виявлення порушення вимог податкового чи іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на

контролюючі органи, надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів;

20.1.15. вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також фізичних осіб - підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства;

20.1.16. користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників;

20.1.17. залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів;

20.1.18. визначати у порядку, встановленому цим Кодексом, суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

20.1.19. застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України; стягувати суми недоїмки із сплати єдиного внеску; стягувати суми простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному цим Кодексом та іншими законами України;

20.1.20. одержувати безоплатно необхідні відомості для ведення Єдиного реєстру податкових накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб - платників податків від платників податків, а також Національного банку України та його установ - про суми доходів, виплачених фізичним особам, та утриманих з них податків, зборів, платежів; від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, - про державну реєстрацію та видачу ліцензій суб'єктам господарської діяльності; від органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, - про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього; від органів державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли; інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

20.1.21. одержувати безоплатно від органів статистики дані, необхідні для використання у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

20.1.22. отримувати від нотаріусів за письмовим запитом інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;

20.1.23. надавати відповідно до закону інформацію з Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та Державного реєстру страхувальників органам державної влади, Пенсійному фонду України та органам фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

20.1.24. отримувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, необхідну для здійснення повноважень контролюючих органів щодо забезпечення погашення податкового боргу платника податків. Строк надання інформаційних довідок цими органами на письмові запити контролюючих органів не може перевищувати п'яти робочих днів з дня отримання таких запитів;

20.1.25. приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у контролюючі органи, що здійснюють податкове супроводження великих платників податків, знімати їх з обліку і переводити до інших контролюючих органів;

20.1.26. користуватися інформаційними базами даних державних органів, державними, у тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами відповідно до закону;

20.1.27. застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунка на облік у такого органу, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому цим Кодексом розмірі;

20.1.28. стягувати з банків та інших фінансових установ пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків, зборів, платежів;

20.1.29. приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу у порядку, передбаченому законодавством;

20.1.30. звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних

правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами;

20.1.31. звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі при недопущенні посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень;

20.1.32. звертатися до суду, якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених цим Кодексом, щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого, передбачені цим Кодексом;

20.1.33. звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу;

20.1.34. звертатися до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини;

20.1.35. звертатися до суду щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючий орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків;

20.1.36. звертатися до суду щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін;

20.1.37. звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою - підприємцем підприємницької діяльності та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання;

20.1.38. звертатися до суду із заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених цим Кодексом;

20.1.39. звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство;

20.1.40. звертатися до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборонаю організації і проведення азартних ігор на території України;

20.1.401. звертатися до суду щодо визнання осіб пов'язаними на основі фактів і обставин, що одна особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи;

(пункт 20.1 статті 20 доповнено підпунктом 20.1.401 згідно із Законом України від 28.12.2014 р. N 72-VIII)

20.1.41. складати стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;

20.1.42. проводити аналіз та здійснювати управління ризиками з метою визначення форм та обсягів податкового і митного контролю;

20.1.43. проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

(пункт 20.1 статті 20 доповнено підпунктом 20.1.43 згідно із Законом України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

у зв'язку з цим підпункт 20.1.43 вважати підпунктом 20.1.45)

20.1.44. проводити перевірку правильності та повноти визначення доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

(пункт 20.1 статті 20 доповнено підпунктом 20.1.44 згідно із Законом України від 28.12.2014 р. N 71-VIII)

20.1.45. здійснювати інші повноваження, передбачені законом.

(стаття 20 в редакції Закону України від 04.07.2013 р. N 404-VII)

Стаття 21. Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів

21.1. Посадові особи контролюючих органів зобов'язані:

21.1.1. дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами;

21.1.2. забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій;

21.1.3. забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень;

21.1.4. не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій;

21.1.5. коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм цього Кодексу та інших законів, не принижувати їх честі та гідності;

21.1.6. не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи;

21.1.7. надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію в порядку, встановленому законом.

21.2. За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом.

21.3. Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

Стаття 22. Об'єкт оподаткування

22.1. 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 обов'язку.

Стаття 23. База оподаткування

23.1. Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

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.

23.2. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються цим Кодексом для кожного податку окремо.

23.3. У випадках, передбачених цим Кодексом, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків.

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

Стаття 24. Одиниця виміру бази оподаткування

24.1. Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку.

24.2. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку і обліку податку.

24.3. Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування.

Стаття 25. Ставка податку

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

Стаття 26. Базова (основна) ставка податку

26.1. Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом цього Кодексу.

26.2. У випадках, передбачених цим Кодексом, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок.

Стаття 27. Гранична ставка податку

27.1. Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений цим Кодексом.

Стаття 28. Абсолютна та відносна ставки податку

28.1. Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

28.2. Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Стаття 29. Обчислення суми податку

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

29.2. Специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені цим Кодексом у вартісному вимірі, підлягають індексації в порядку, визначеному цим Кодексом.

Стаття 30. Податкові пільги

30.1. Податкова пільга - передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті.

30.2. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

30.3. Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку її дії.

30.4. Платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету.

30.5. Податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції виключно цим Кодексом, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, прийнятими відповідно до цього Кодексу.

30.6. Суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, обліковуються таким суб'єктом - платником податків. Облік зазначених коштів ведеться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

30.7. Контролюючі органи складають зведену інформацію про суми податкових пільг юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та визначають втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг.

30.8. Контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України.

30.9. Податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

Стаття 31. Строк сплати податку та збору

31.1. 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.

Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою.

31.2. Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися.

31.3. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо. Зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору забороняється, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

Стаття 32. Зміна строку сплати податку та збору

32.1. Зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк.

32.2. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі:

відстрочки;

розстрочки;

абзац виключено.

(пункт 32.2 статті 32 із змінами, внесеними

згідно із Законом України від 24.10.2013 р. N 657-VII)

32.3. Зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку.

Стаття 33. Податковий період

33.1. Податковим періодом визнається встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів.

33.2. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

33.3. 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.

Стаття 34. Види податкового періоду

34.1. Податковим періодом може бути:

34.1.1. календарний рік;

34.1.2. календарне півріччя;

34.1.3. календарні три квартали;

(Підпункт 34.1.3 пункту 34.1 статті 34 в редакції Закону України від 24.05.2012 р. N 4834-VI)

34.1.4. календарний квартал;

(Підпункт 34.1.4 пункту 34.1 статті 34

в редакції Закону України від 24.05.2012 р. N 4834-VI)

34.1.5. календарний місяць;

(Підпункт 34.1.5 пункту 34.1 статті 34

в редакції Закону України від 24.05.2012 р. N 4834-VI)

34.1.6. календарний день.

(Підпункт 34.1.6 пункту 34.1 статті 34

в редакції Закону України від 24.05.2012 р. N 4834-VI)
(Пункт 34.1 статті 34
в редакції Закону України від 07.07.2011 р. N 3609-VI)

Стаття 35. Порядок сплати податків та зборів

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

35.2. Сплата податків та зборів здійснюється в готівковій або безготівковій формі, крім випадків, передбачених цим Кодексом або законами з питань митної справи.

35.3. Порядок сплати податків та зборів встановлюється цим Кодексом або законами з питань митної справи для кожного податку окремо.

35.4. Щомісячно на офіційному сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднюється:

інформація щодо сплати податків суб'єктами природних монополій та суб'єктами господарювання, які є платниками рентної плати за користування надрами;

інформація щодо суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, із зазначенням керівників таких суб'єктів господарювання, та сум податкового боргу в розрізі платежів та територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, із зазначенням керівників таких територіальних органів.

Форма такої інформації та порядок її оприлюднення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної податкової політики.

(стаття 35 доповнена пунктом 35.4 згідно із
Законом України від 28.12.2014 р. N 71-VIII

Стаття 36. Податковий обов'язок

36.1. Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи.

36.2. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором.

36.3. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом.

36.4. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

36.5. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи.

Стаття 37. Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку

37.1. Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи.

37.2. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку.

37.3. Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

37.3.1. ліквідація юридичної особи;

37.3.2. смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;

37.3.3. втрата особою ознак платника податку, які визначені цим Кодексом;

37.3.4. скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Стаття 38. Виконання податкового обов'язку

38.1. Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк.

38.2. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, - податковим агентом, або представником платника податку.

(Пункт 38.2 статті 38 із змінами,

внесеними згідно із Законом України від 07.07.2011 р. N 3609-VI)

38.3. Спосіб, порядок та строки виконання податкового обов'язку встановлюються цим Кодексом та законами з питань митної справи.

ЛІТЕРАТУРА

1. Основи податкового права: Навчальний посібник / За ред. проф. Кучерявенко М.П. — Харків: НЮАУ, 2003.
2. Марченко В. Б., Легкова М. Ф. - Податкове право: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2004. — 225 с.
3. Біленчук П. Д. та ін. Місцеві податки і збори: Правове регулювання: Навч. посіб. — К.: Атіка, 1999. — 120 с.
4. Бондаренко Г. І. Оподаткування фізичних осіб: Навч. посіб. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. — 248 с.
5. Буряковський В. В. та ін. Податки: Навч. посіб. — Д.: Пороги, 1998. — 611 с.
6. Веклич О. О. Екологічне оподаткування в Україні: реалії та напрями вдосконалення з урахуванням світового досвіду: Наук. видання. — К.: НАН України, Інститут економіки, 2001. — 47 с.
7. Все про податки: Довідник / М. Я. Азаров, В. Д. Кольга, В. А. Онищенко. — К.: Експерт-Про, 2000. — 492 с.
8. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права: Навч. посіб. — К.: Товариство «Знання», КОО, 1998.—273 с. .
9. Гуреев В. И. Налоговое право. — М.: Экономика, 1995. — 253 с.
10. Данілов О. Д. та ін. Оподаткування місцевими, ресурсними, рентними податками та зборами. Неподаткові платежі: Навч. посіб. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — 292 с.
11. Данілов О. Д., Левченко Є. В. Акцизний збір: Навч. посіб. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. — 370 с.
12. Данілов О. Д., Фліссак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посіб. — К.: Парламент. вид-во, 2001. — 216 с.
13. Дорнберг Р. Міжнародне оподаткування: Пер. 2-го англ. вид. — К.: Абрис, 1997. — 304 с.

Основні нормативно-правові акти з питань правового регулювання податкової сфери

1. Конституція України // Урядовий кур'єр. — 1996. — № 129—130.
2. Податковий кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 23 грудня 2010 року N 2856-VI, ОВУ, 2010 р., N 101, ст. 3619,

3. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 трав. 1984 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1984. — Додаток № 20, зі змін. і допов.
4. Кодекс України про надра від 27 лип. 1994 р. № 132 // Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 36. — Ст. 340, зі змін. і допов.
5. Кримінальний кодекс України від 5 квіт. 2001 р. № 2341 // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 25—26. — Ст. 131.
6. Лісовий кодекс України від 21 січ. 1994 р. № 3852 // Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 17. — Ст. 99, зі змін. і допов.
7. Про Державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22 груд. 1994 р. № 320 // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — №2. — Ст. 10, зі змін. і допов.
8. Про Державну податкову службу в Україні: Закон України від 4 груд. 1990 р. № 509 // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 6. — Ст. 37, зі змін. і допов.
9. Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України: Закон України від 4 листоп. 1999 р. № 1212 // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 51. — Ст.454, зі змін. і допов.
10. Про Єдиний митний тариф: Закон України від 5 лют. 1992 р. №2097 // Відомості Верховної Ради України.—1992.—№ 19. —Ст. 259, зі змін. і допов.
11. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності: Закон України від 23 верес. 1999 р. № 1105 // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 46—47. — Ст. 403, зі змін. і допов.
12. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України від 2 берез. 2000 р. № 1533 // Відомості Верховної Ради України. — 2000. — № 22. — Ст. 171, зі змін. і допов.
13. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленим народженням та похованням: Закон України від 18 січ. 2001р. №2240 // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 14. — Ст. 71, зі змін. і допов.
14. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 26 черв. 1997 р. № 400 // Відомості Верховної Ради України. — 1997.—№ 37. — Ст. 237.
15. Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: Закон України від 9 квіт. 1999 р. № 587 // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 20—21. — Ст. 191, зі змін. і допов.

16. Про мисливське господарство та полювання: Закон України від 22 лют. 2000 р. № 1478 // Відомості Верховної Ради України. — 2000.— № 18. — Ст. 132, зі змін. і допов.
17. Про митний тариф України: Закон України від 5 квіт. 2001р. №2371 // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 24. —Ст. 125, зі змін. і допов.
18. Про міліцію: Закон України від 20 груд. 1990 р. № 565 // Відомості Верховної Ради України. — 1991.— № 4. — Ст. 20, зі змін. і допов.
19. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 груд. 1994 р. № 334 // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — № 4. — Ст. 28, зі змін. і допов.
20. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1264 // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 41. — Ст. 546, зі змін. і допов.
21. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності:Закон України від 23 берез. 1996 р. № 98 // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 20, зі змін. і допов.
22. Про плату за землю: Закон України від 3 лип. 1992 р. № 2535 // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 38. — Ст. 560, зі змін. і допов.
23. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 18 лют. 1997 р. № 75 // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 15. — Ст. 117, зі змін. і допов.
24. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квіт. 1997 р. № 168 // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156, зі змін. і допов.
25. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 груд. 2000 р. № 2181 // Відомості Верховної Ради України. — 2001.— № 10. — Ст. 44, зі змін. і допов.
26. Про радіочастотний ресурс: Закон України від 1 черв. 2000 р. № 1770 // Відомості Верховної Ради України. — 2000. — № 36. — Ст.298, зі змін. і допов.
27. Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування: Закон України від 11 січ. 2001 р. № 2213// Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 11. —Ст. 47, зі змін. і допов.
28. Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251 // Відомості Верховної Ради України.— 1991. — № 39. — Ст.510, зі змін. і допов.

29. Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності: Закон України від 22 лют. 2001 р. № 2272 // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 17. — Ст. 80, зі змін. і допов.
30. Про тваринний світ: Закон України від 13 груд. 2001 р. № 2894 // Відомості Верховної Ради України. — 2002. — № 14. — Ст. 97, зі змін. і допов.
31. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17 груд. 1998 р. № 320 // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 5—6. — Ст. 39, зі змін. і допов.
32. Про фонд гарантування вкладів фізичних осіб: Закон України від 20 верес. 2001 р. № 2740 // Відомості Верховної Ради України. — 2002. — № 5. — Ст. 30, зі змін. і допов.
33. Про встановлення рентної плати за нафту і природний газ, що видобуваються в Україні: Указ Президента України від 21 груд. 1994р. № 785.
34. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23 лип. 1998 р. № 817.
35. Про деякі зміни в оподаткуванні: Указ Президента України від 7 серп. 1998 р. № 857 // Голос України. — 1998. — 15 серп.
36. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 3 лип. 1998 р. № 727 // Урядовий кур'єр. — 1998. — 7 лип.
37. Про акцизний збір: Декрет КМУ від 26 груд. 1992 р. № 18 // Відомості Верховної Ради України. — 1993.—№ 10. — Ст. 82, зі змін. і допов.
38. Про державне мито: Декрет КМУ від 21 січ. 1993 р. № 7 // Відомості Верховної Ради України.— 1993.—№ 13. — Ст. 113, зі змін. і допов.
39. Про місцеві податки і збори: Декрет КМУ від 20 трав. 1993 р. № 96 // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 30. — Ст. 336, зі змін. і допов.
40. Про податок на промисел: Декрет КМУ від 17 берез. 1993 р. № 24 // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 19. — Ст. 208, зі змін. і допов.
41. Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами: Постанова КМУ від 29 січ. 1999 р. № 112.
42. Про прибутковий податок з громадян: Декрет КМУ від 26 груд. 1992 р. № 13 // Відомості Верховної Ради України. — 1993.—№ 10. — Ст. 77, зі змін. і допов.

43. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 14 січ. 1998 р. № 16 // Відомості Верховної Ради України. — 1998. — № 23. — Ст. 121, зі змін. і допов.

МАРУШЕВА Оксана Георгіївна

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

Навчально-методичний посібник

В авторській редакції

Підп. до друку 28.05.2014 р., Формат 60×84 1/16. Папір офсет. Друк. офс. Обл.-
вид. арк. Умов. друк. арк. Тираж 100 прим. Зам №

Видавець та виготовлювач
Харківський державний університет харчування та торгівлі
вул. Клочківська, 333, Харків, 61051
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 4417 від 10.10.2012 р.