

Міністерство освіти і науки України
Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

Навчальний посібник

За редакцією професора *М. П. Кучерявенка*

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів*

Харків
«Право»
2010

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(лист № 1/11 від 9 березня 2010 р.)*

*Рекомендовано до друку вченою радою
Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого
(протокол № 7 від 20 лютого 2009 р.)*

Рецензенти:

Л. К. Воронова — доктор юридичних наук, професор кафедри конституційного та адміністративного права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, академік Академії правових наук України;

І. Б. Заверуха — доктор юридичних наук, доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка;

М. М. Тищенко — доктор юридичних наук, професор кафедри адміністративного права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого

Колектив авторів:

М. П. Кучерявенко — д-р юрид. наук, проф. (глави 1, 2, 3 (у співавт.), 4 (у співавт.), 5, 6 (у співавт.), 7 (у співавт.), 8 (у співавт.), 9, 12, 13 (у співавт.), 14, 18, 23, 27 (у співавт.), 29, 31, 32 (у співавт.)); *І. М. Бондаренко* — канд. юрид. наук, доц. (глава 3 (у співавт.)); *О. О. Дмитрик* — канд. юрид. наук, доц. (глави 17, 32 (у співавт.), 33, 34)); *Д. А. Кобильнік* — канд. юрид. наук, доц. (глава 13 (у співавт.)); *М. В. Жернаков* — канд. юрид. наук (глави 4 (у співавт.), 8 (у співавт.)); *І. В. Вернидубов* — канд. юрид. наук (глави 21 (у співавт.), 22 (у співавт.)); *І. С. Криницький* — канд. юрид. наук, доц. (глави 10, 11, 30)); *О. О. Головашевич* — канд. юрид. наук (глава 27 (у співавт.)); *М. О. Перепелиця* — канд. юрид. наук, доц. (глави 7 (у співавт.), 20, 28 (у співавт.)); *Г. В. Россіхіна* — канд. юрид. наук, доц. (глави 15, 16, 24, 25 (у співавт.)); *О. А. Лукашев* — канд. юрид. наук, доц. (глави 19 (у співавт.), 21 (у співавт.), 22 (у співавт.), 26)); *А. О. Храбров* — канд. юрид. наук, доц. (глава 19 (у співавт.)); *А. В. Саленков* — канд. юрид. наук (глави 6 (у співавт.), 25 (у співавт.), 28 (у співавт.)).

Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. — П 44 Х. : Право, 2010. — 256 с.

ISBN 978-966-458-177-3

У навчальному посібнику розглядається зміст податкового права як складного інституту фінансового права. У Загальній частині на основі системного аналізу розкрито зміст інститутів податкового права, що регулюють оподаткування в Україні. В Особливій частині висвітлені питання правового регулювання податків і зборів, що становлять податкову систему України.

Для викладачів і студентів юридичних і економічних вузів, працівників податкових органів, практичних працівників підприємств і організацій.

ББК 67.9 (4 УКР) 303

© Кучерявенко М. П., Бондаренко І. М.,
Дмитрик О. О. та ін., 2010

ISBN 978-966-458-177-3

© Видавництво «Право», 2010

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Глава 1

Податкове право як інститут фінансового права

§ 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, що інститути фінансового права передбачають цілісне регулювання тільки в межах галузі і мають спеціалізований характер щодо певної 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 певній сфері діяльності людей, яка має принципову своєрідність. 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.

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

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 стягнення податкових платежів, їх зміни і скасування; розподіл і ви-

користання бюджетних коштів перебуває за межами податкових відносин, як і питання встановлення і стягнення неподаткових платежів та 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 заходів 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.

§ 2. Зміст і особливості інституту податкового права

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, до нього входять інститути більш вузької групи відносин (інститут місцевих податків і зборів, оподаткування юридичних осіб тощо), з другого боку, складний інститут податкового права є одним з елементів, які утворюють цілісну галузь фінансового права. Специфіка відносин, урегульованих податковим правом, дозволяє виділити його в самостійний фінансово-правовий інститут, у чому Н. І. Хімичева бачить перспективи подальшого розвитку.

Отже, складний інститут податкового права являє собою відмежований комплекс юридичних норм, які забезпечують цілісне 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, ніж у галузях, оскільки у взаємодії з іншими інститутами здійснюється загальне регулювання відносин, що становлять 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 ним нормативного матеріалу передбачає наявність певної структури цього інституту. Природно, що структура інституту податкового права визначається багатьма деталями, однак характеризується певними загальними принципами. До них належать:

1. Наявність комплексу рівних приписів. До інституту податкового права входить 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 мають одну генеральну норму з подальшою її конкретизацією.

2. Різнобічний вплив податкових норм на урегульовані відносини, які забезпечують єдиний підхід, що і об'єднує їх у складний інститут.

3. Об'єднання всіх норм інституту податкового права стійкими закономірними зв'язками, які виражені в загальних приписах. Як такі зв'язки виділяються принципи податкового права, принципи оподаткування, що мають законодавче закріплення. Вони пронизують і юридичну конструкцію кожного окремого інституту податкового права. Диференційованість нормативного матеріалу, його взаємозв'язок визначаються зв'язком елементів. Це припускає певну логіку розгляду деяких груп відносин. Наприклад, аналіз окремого податкового механізму здійснюється у певній 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 акта (визначення податку, принципів системи оподаткування в Законі України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування»). Окремі інститути податкового права також очолюються нормами-принципами (визначення прибутку, доданої вартості тощо).

Контрольні питання

1. Місце інституту податкового права в системі фінансового права.
2. Зміст і особливості інституту податкового права.

Глава 2

Предмет і метод податкового права

§ 1. Предмет податкового права

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

§ 2. Метод податкового права

За методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного методу 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 обов'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 розпо-

рядження 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 полягає в конкретному змісті, а також у колі органів, уповноважених державою на владні дії. Так, характерною рисою методу податкового права виступає та обставина, що владні розпорядження стосуються кола платників, порядку, умов і розмірів платежів у бюджети чи позабюджетні фонди, цілей використання коштів і т. ін. Коло державних органів, уповноважених давати розпорядження учасникам податкових відносин, становлять податкові (інші контролюючі) 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.

Контрольні питання

1. Предмет податкового права.
2. Метод податкового права.

Глава 3

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 владномайнові відносини, у яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Владномайновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретному податковому правовідношенні. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений певними повноваженнями. Другий 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 владномайновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру в них.

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

Однією з характерних рис податкових правовідносин є його грошовий характер. Об'єктом правового регулювання виступають гроші у вигляді податкових надходжень, з позиції саме публічно-правового регулювання. Так, С. Д. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух коштів, що і виникає із приводу коштів.

Податкові правовідносини є публічними. Вони виступають як форма реалізації імперативної фінансово-правової норми і реалізуються за принципом: команда (видавана державою) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти податкового права). Саме тому однією зі сторін податкових правовідносин виступає суб'єкт, що має право видавати владні розпорядження (держава чи уповноважений орган).

§ 2. Особливості податкових правовідносин

У податкових правовідносинах найбільш виразно, порівняно з усіма іншими видами фінансових правовідносин, простежується державно-владна і майнова сторони. Відносини з приводу зборів і податків є владномайновими. Держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів у бюджет. Водночас податкові надходження є одним з основних каналів формування об'єктів власності держави (хоча спочатку й у специфічній грошовій формі).

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, обов'язок платника має безумовний характер, при якому відсутня рівність сторін.

Відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, полягає насамперед у нерівності становища її учасників. Відносини сторін тут засновані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів чи органів місцевого самоврядування). Це єдина система контролю за дотриманням 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 державно-владномайнові (грошові) відносини, полягає у своєрідності структурних елементів змісту податкових правовідносин.

Таким чином, податкові правовідносини являють собою відносини, що виникають на підставі податкових норм (регулюють встановлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів у бюджети і фонди.

■ § 3. Види податкових правовідносин

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

- 1) загальнорегулятивні (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу);
- 2) конкретно-регулятивні (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів);
- 3) комплексні (які виникають на стику загальнорегулятивних 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 загальнорегулятивні; охоронні відносини передбачають існування регулюючих обов'язків, при порушенні яких застосовуються заходи юридичної відповідальності. Таким чином, система податкових правовідносин складається з декількох «рівнів» правовідносин, що взаємодіють.

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

Конкретні правовідносини виступають як форма реалізації загальнонорегулятивних податкових правовідносин. У цій ситуації загальні права й обов'язки проєктуються на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загальнонорегулятивні 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 їх прав і обов'язків.

Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загальнонорегулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих. Мабуть, можна порушити питання і про об'єднання в рамках комплексних правовідносин податкові норми і норми інших галузей права.

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, коли учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією зі сторін таких правовідносин виступає компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженнями примуса. Іншою стороною є особа, до якої застосовуються засоби державного примуса і яка зобов'язана їх перетерплювати. При цьому право застосовувати засоби державного примуса деталізуються санкцією правової норми. Охоронні податкові правовідносини формуються в процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права.

■ § 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, зміни та припинення правовідносин.

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

Об'єкти фінансових правовідносин різноманітні за своєю формою, тому що існує чимало видів правовідносин. Але за змістом це завжди державні грошові фонди, із приводу формування, розподілу і використання яких і формується певний юридичний зв'язок між суб'єктами фінансових правовідносин. Ю. А. Ровинський підкреслював, що у фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, що пов'язані з мобілізацією, розподілом і використанням коштів з метою 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, передбачену нормами податкового права, яка характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов'язаних із 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 з приводу сплати податків. Вона являє собою можливість особи бути учасником податкових правовідносин і виступає як його загальною юридичною властивістю. Змістом податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, що суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства.

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

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

Податкові право- і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємозалежними. Правоздатність виникає з моменту появи (народження громадянина, реєстрації юридичної особи і т. ін.), дієздат-

ність — по досягненні певної умови (певного віку; статусу підприємця тощо). Іноді поява правоздатності і дієздатності в податкових правовідносинах збігається (практично одночасно з реєстрацією юридичної особи виникає необхідність постановки її на облік у податковій інспекції, а з цього моменту, навіть при відсутності діяльності, — обов'язок подання звітності і відповідно відповідальність за ухилення від цього).

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

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

Особливим суб'єктом податкових правовідносин виступає держава. Держава, будучи носієм суверенітету, як учасник податкових правовідносин має важливі особливості і займає в правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет виражається, зокрема, у тому, що держава (Україна) відповідно до Конституції України встановлює податки, надає право на встановлення податків місцевим органам. У зв'язку з цією діяльністю вона виступає безпосереднім учасником податкових правовідносин.

Учасниками правовідносин є і державні органи, що виконують різні функції державної влади. Положення органів, що діють від імені держави, відрізняється урегульованістю в основному законами (а не іншими правовими актами). Своєрідним є і механізм контролю за їх діяльністю.

§ 6. Права і 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 і 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, якими здійснюється закріплення і розвиток фінансових відносин за участю держави. Але при фінансово-правовому регулюванні необхідно використовувати і методи державного примусу.

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

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

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

§ 7. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин

Як обов'язковий елемент подібної характеристики є підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин. Податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на підставі певного комплексу різноманітних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких передбачає розвиток правовідносин. Податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом:

- а) нормативних основ, при яких норми права регулюють сферу податкових правовідносин;
- б) правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку і т. ін.);
- в) фактичних основ — власне основ появи, зміни чи припинення податкових правовідносин, що базуються на юридичних фактах.

Юридичний факт — конкретна життєва обставина, з якою норми права пов'язують появу, зміну чи припинення податкових правовідносин. Вони являють собою: по-перше, факти реальної дійсності; по-

друге, факти, передбачені нормами податкового права; по-третє, спричиняють певні юридичні наслідки.

Класифікація юридичних фактів може здійснюватися за різними підставами.

— За юридичними результатами:

1) правостановлювальні — юридичні факти, з якими норми права пов'язують появу податкових правовідносин;

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

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

Один і той самий факт може викликати кілька юридичних наслідків. Наприклад, смерть одночасно викликає припинення правовідносин по сплаті податків і появу правовідносин по сплаті 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 бути у формі:

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

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

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

§ 8. Податково-правові норми

Вихідними елементами, що формують податкове право, є податково-правові норми — правила, прийоми поведінки, що становлять зміст податкового права. Норми податкового права є фінансовими по суті й в основному тотожні їм. У податково-правових норм немає принципівих

особливостей, що дозволили б виділити на цій підставі окрему підсистему в рамках фінансових норм. Деякі риси фінансових норм при реалізації податкових правовідносин виділяються більш рельєфно, чітко (наприклад, імперативність), що і дозволяє говорити про певну своєрідність податково-правових норм.

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

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

Особливості податкових норм як підвиду фінансових виявляються:

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

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

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

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

Традиційною є і класифікація податкових норм.

1. За особливостями впливу на учасників відносин:

— зобов'язальний — норми, що встановлюють у категоричній формі обов'язок здійснювати певні активні дії. Наприклад, норми, що встановлюють обов'язок по сплаті податків, наданню декларацій, звітів;

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

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

2. За змістом:

— матеріальні — норми, що регулюють змістовний 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 по 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 даною нормою, указує на учасників відносин і головні умови.

2. Диспозиція — частина норми права, що вказує, яким повинна бути поведінка суб'єктів відносин, зміст їх прав і обов'язків при настанні обставин, описаних у гіпотезі.

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

Податкові санкції характеризуються певними особливостями:

а) реалізація примусового впливу на правопорушника здійснюється через вплив на його кошти (у деяких випадках передбачається по-

гашення заборгованості перед бюджетом по податках шляхом примусової реалізації майна платника);

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

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

г) як і фінансові санкції в цілому, податкові передбачають об'єднання правовідновлювальних і штрафних елементів. Пеня, штрафи, що стягуються з платників, є як реалізацією механізму покарання порушника податкової норми, так і поповненням власності держави (бюджетними доходами) чи відшкодуванням упущеної вигоди від їх неодержання;

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

Контрольні питання:

1. Поняття та особливості податкових правовідносин.
2. Види податкових правовідносин.
3. Зміст податкових правовідносин.
4. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин.
5. Поняття та структура податково-правових норм.

Глава 4

Система і джерела податкового права

§ 1. Система податкового права

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

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

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

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

§ 2. Джерела податкового права

Джерелами податкового права є форми вираження правотворчої діяльності держави з приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встановлюють норми податкового права.

Джерела податкового права можуть бути розділені за декількома принципами:

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

1. Загальнодержавні нормативні акти.
2. Республіканські (Автономна Республіка Крим).
3. Місцеві нормативні акти.

II. За характером правових норм:

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

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

III. За особливостями правового регулювання і характеру встановлення:

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

2. Прецедент одержав широке поширення в правових системах англо-саксонського типу, особливо при наявності прогалін у законодавстві. Специфіка в даному випадку полягає в тому, що правозастосовний орган фактично виступає як нормотворча структура. Багато процесуальних норм народилися в ході судових слухань з податкових справ. Так, розгляд податкових правопорушень в американському суді ускладнювався посиланнями на п'яту поправку Конституції США, що надавала право відмовитися від дачі показань, оскільки це могло призвести до «самозвинувачення». Верховний Суд США, наділений повноваженнями конституційного контролю, відмовив підозрюваному у можливості використовувати п'яту поправку до Конституції у випадку розгляду справ з податкових правопорушень.

Подібні ситуації призводять і до необхідності систематизації найважливіших судових рішень. У США судову нормотворчість здійснюють Верховний Суд, апеляційні суди, претензійний суд, федеральні окружні суди і податковий суд США.

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

4. Правова доктрина характерна для мусульманських країн, де, будучи одним з важливих джерел шариату, заповнює прогалини законодавства відповідно до приписів мусульманської доктрини.

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

■ § 3. Податкове законодавство

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

Термін «законодавство» широко використовується в правовій системі в основному в значенні сукупності законів та інших нормативно-правових актів, які регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин і є джерелами певних галузей права. Цей термін без визначення його змісту використовує і Конституція України (статті 9, 19, 118,

п. 12 Перехідних положень). У законах залежно від важливості і специфіки регульованих суспільних відносин цей термін уживається в різних значеннях: одні мають на увазі лише закони; інші, насамперед кодифіковані, до поняття «законодавство» включають як закони й інші акти Верховної Ради України, так і акти Президента України, Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках — також і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади.

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

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

Законодавчі акти, які лежать в основі податкового законодавства, становлять певну систему.

1. Загальні нефінансові закони — конституційні закони або закони, що належать до інших галузей права, які містять податкові норми. Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження органів державної влади і керування, загальні принципи оподаткування тощо).

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

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

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

———— Контральні питання:

1. Система податкового права.
2. Джерела податкового права.
3. Податкове законодавство.

Глава 5

Правове регулювання податкової системи

§ 1. Зміст податкової системи

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

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

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

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

Важливо врахувати, що сформована податкова система в цілому (як сума податків, механізм їх вилучення) навряд чи зміниться в принципі, тому що в основному вона відповідає світовій практиці. Однак специфічна ситуація спаду виробництва і посилення кризи неплато-

спроможності вимагають внесення в податкову систему серйозних коректив, поступового її пристосування до цих процесів.

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

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

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

■ § 2. Поняття і рівні податкового тиску

Законодавці багатьох держав опиняються перед вибором: збільшити дохідну частину бюджету за рахунок надходження податкових платежів при підвищенні ставок податку чи податкового тиску в цілому і таким чином скоротити дефіцит Державного бюджету чи встановити середню оптимальну ставку, сформувати систему стійких стимулів для виробників і забезпечити мінімізацію дефіциту в найближчому майбутньому і перспективу стабілізації чи поліпшення економічного становища в цілому. Перший напрям в основному характерний для вирішення невідкладних проблем, значною мірою політичного характеру і, на жаль, притаманний податковому законодавству України. Другий напрям, на наш погляд, більш зважений, тому що в кінцевому підсумку створює впевненість у виробників, стимулює виробництво, що саме по собі веде до скорочення дефіциту держбюджету. Цей напрям відрізняється також дотриманням одного з основних принципів оподаткування — стабільності використовуваних податкових важелів і методів їх вилучення.

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

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

1-й — тиск безпосередній податкових важелів;

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

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

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

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

Зростання податкових ставок наштовхується на певну межу. Нею є податкова межа — частина валового національного продукту, що перерозподіляється через податкові механізми, подальше збільшення якого викликає різке загострення суспільних протиріч. Досягнення цієї межі призводить до відтоку капіталу з країни, згорання підприємницької активності.

■ Контрольні питання:

1. Зміст податкової системи
2. Поняття і рівні податкового тиску.

Глава 6

Правове регулювання податку

§ 1. Поняття податку

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

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

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

Таким чином, податок — це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що вноситься в бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж.

У статті 2 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» визначається поняття податку і збору (обов'язкового платежу), окремого ж визначення податку законодавець не дає в жодному акті. Обирається спрощений, формальний шлях закріплення вичерпного переліку податків і зборів. І в цьому переліку обов'язкових платежів чисто на формальному рівні розділяються податки і збори. У чому криється їх істотна відмінність — не зрозуміло, чим вони відрізняються від обов'язкових платежів — також не ясно. Мабуть, необхідно при цьому виходити з того, що обов'язкові платежі — родові поняття, а податки і збори — його видові форми.

§ 2. Ознаки податку

Розмежовуючи види вилучень у бюджет і зупиняючись на характеристиці податку, важливо виділити, на наш погляд, його основні риси, ознаки.

1. Це вид платежу, закріплений актом компетентного органу державної влади. С. Г. Пепеляєв підкреслює, що право парламенту затверджувати податок є вираженням права народу погоджуватися на сплату податку. Однак це не означає згоди кожного конкретного члена чи навіть певних груп суспільства. Так, у багатьох країнах існують

конституційні заборони на вирішення питань про оподаткування шляхом референдуму. Питання про податки і бюджет виключаються з законів, що регулюють механізм референдуму (Конституція Італійської Республіки, ч. 2 ст. 75).

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

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

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

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

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

Обов'язковість податку забезпечується силою держави в особі податкових, правоохоронних і судових органів і свідчить про те, що сплата

податків має не добровільний, а примусовий характер. Система способів примусу і санкцій впливає на платника податків для того, щоб поставити йому в обов'язок виконання своїх зобов'язань по сплаті податків. Такий примус дуже часто діє у вигляді погрози застосування санкцій. За словами П. Годме, «елемент примусу настільки важливий у понятті податку, що це спричиняє виключення з податкової сфери надходжень, що не мають примусового характеру». Так, не є податками добровільні збори і пожертвування в бюджет, а також державні позики.

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

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

§ 3. Принципи та функції податку

Принципи податку реалізуються через конкретні прояви, що характеризують особливості цього специфічного механізму:

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

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

3) універсалізація податку передбачає незалежність податкового тиску від форм власності платника, рівний підхід до умов оподатку-

вання будь-яких суб'єктів. Цей принцип формує також умови рівного відрахування будь-якої частини об'єкта незалежно від джерел його одержання, тобто всі платники зобов'язані відраховувати рівну частину доходів від своєї діяльності;

4) науковий підхід у формуванні елементів податкового механізму;

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

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

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

Основні функції податку:

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

2. Регулююча функція є своєрідним доповненням попередньої і торкається як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (на-

приклад, непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим галузям чи виробникам. Однак податкове регулювання — більш складний механізм, що враховує не тільки податковий тиск, але і перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості і т. ін.

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

Додаткові функції податку утворюють підсистему, що охоплює кілька видів функцій:

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

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

3. Накопичувальна функція являє собою своєрідне узагальнення всіх попередніх функцій з позицій реалізації цілей держави в податковій системі. Найбільш узагальнюючою функцією податків, з якою зв'язано їх виникнення і розвиток, є фіскальна. Але це тільки на перший погляд. Вона має тимчасовий характер, виступає етапно, реалізуючи насичення бюджету на певний період. Кінцева мета податків — не тільки сформувавши бюджет, але і сформувавши мету, інтереси в розподілі цих коштів та інших коштів платників, тобто створити умови для нагромадження як юридичними, так і фізичними особами. У цьому випадку йдеться про активне нагромадження, що проявилось б у збільшенні потужностей, розвитку виробництва тощо.

§ 4. Співвідношення податку, збору, мита

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

- 1) податки;
- 2) збори;
- 3) податкові плати (мито, державне мито, плату за торговий патент тощо).

Розмежування податків, зборів, платежів не є винятково теоретичною проблемою, але й значною мірою проблемою практики.

По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні і нецільові платежі, і після їх надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів, та в цьому і немає потреби. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, вони необхідні для фінансування певних заходів і мають таким чином чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення).

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

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

Природно, у податку, мита, збору є ряд загальних рис. До них належать:

- 1) обов'язковість сплати податків і зборів у відповідні бюджети і фонди;
- 2) чітке надходження їх у бюджети і фонди, за якими вони закріплені;
- 3) вилучення їх на основі законодавчо закріпленої форми і порядку надходження;
- 4) примусовий характер вилучення;
- 5) здійснення контролю єдиними органами Державної податкової служби;
- 6) безеквівалентний характер платежів.

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

Мито і збір відрізняються від податків:

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

Б. За метою. Мета податків — задоволення потреб держави, мета мит, зборів — задоволення певних потреб чи витрат установ.

В. За обставинами. Податки являють собою безумовні платежі; мито, збір виплачуються в зв'язку з послугою, наданою платнику державною установою, що реалізує державно-владні повноваження.

Г. За характером обов'язку. Сплата податку пов'язана з чітко вираженим обов'язком платника; мито, збір характеризуються певною добровільністю його дій і іноді не регулюються відносинами імперативного характеру.

Д. За періодичністю. Збори, платежі, мито часто мають разовий характер і їх сплата здійснюється без певної системи; податки характеризуються визначеною періодичністю.

Відмінності за періодичністю включають два підходи:

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

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

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

Таким чином, на відміну від загальних податкових платежів збори і мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси.

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

збір — платіж за володіння особливим правом;

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

§ 5. Класифікація податків і зборів

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

1. Залежно від компетенції органу, що вводить у дію податковий платіж на відповідній території:

а) загальнодержавні — податки і збори, установлені Верховною Радою України, що вводяться в дію винятково законами України і діють на всій території України;

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

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

Закріплені податки безпосередньо і цілком надходять у конкретний бюджет чи позабюджетний фонд. Серед закріплених податків виділяють податки, що надходять у Державний бюджет, у місцевий бюджет, у позабюджетний фонд. Регулюючі (різнорівневі) податки надходять одночасно в бюджети різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства.

3. Залежно від платника:

А. Податки з юридичних осіб (податок на прибуток тощо).

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

В. Змішані — податки, що припускають як платника і юридичних, і фізичних осіб (податок із власників транспортних засобів, земельні податки і т. ін.).

4. Залежно від форми обкладання:

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

а) особисті — податки, що сплачуються платником податків за рахунок і залежно від отриманого ним доходу (прибутку) і враховуючи платоспроможність платника;

б) реальні (англ. *real* — майно) — податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід.

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

5. Залежно від способу стягування:

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

Б. Розкладкові (репартіаційні) — податки, що нараховуються на цілу корпорацію платників, що самостійно здійснюють між собою остаточний розподіл податкового тягаря. Історично це перша форма стягування податків, що проходила кілька етапів: перший — встановлення загальної суми потреби держави в доходах; другий — розподіл цієї суми між територіальними одиницями; третій — розподіл її між платниками. Зараз застосовується на місцевому рівні.

6. Залежно від характеру використання:

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

Б. Цільові податки — податки, що зараховуються в позабюджетні цільові фонди і призначені для цільового використання. Фактично однією з основних ознак податків є нецільовий характер, однак подібні платежі мають ряд позитивних моментів: психологічний; зв'язок витрат та доходів і певних видів діяльності; певної незалежності конкретного державного органу.

7. Залежно від періодичності стягування:

А. Разові — податки, що сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше — податкового періоду) при здійсненні певних дій (податок із власників транспортних засобів; податок з майна, що переходить у порядку спадкування чи дарування). Значною мірою цей різновид податків має характер зборів.

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

8. Залежно від обліку податкового платежу:

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

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

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

Г. Податки, що фінансуються за рахунок чистого прибутку, тобто прибутку після сплати податку (збір за право торгівлі, збір за використання національної символіки).

В окрему підсистему можна виділити групу загальнодержавних зборів, що можуть бути диференційовані таким чином:

1) збори економічного характеру;

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

3) збори природоресурсного характеру (збір за спеціальне використання природних ресурсів тощо).

§ 6. Правовий механізм податку і його елементи

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади і керування з їх встановлення, зміни і скасування, так і чітким закріпленням всіх елементів, що характеризують податок як цільний механізм. Законодавчі акти по окремих податках і зборах відрізняються стабільністю, традиційною структурою. Як складові частини її виступають елементи правового механізму податку чи збору.

Система елементів правового механізму податку складається з обов'язкових і факультативних елементів. Обов'язкові елементи включають дві групи — основні і додаткові елементи.

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

До основних елементів правового механізму податку і збору належать:

- а) платник податку чи збору;
- б) об'єкт оподаткування;
- в) ставка податку чи збору.

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

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

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

Таким чином, до додаткових елементів правового механізму податку належать:

- а) податкові пільги;
- б) предмет, база, одиниця оподаткування;
- в) джерело сплати податку;
- г) методи, строки і способи сплати податку;
- ґ) особливості податкового режиму;
- д) бюджет чи фонд надходження податку (збору);
- е) особливості податкової звітності.

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

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

Контрольні питання:

1. Поняття та ознаки податку.
2. Принципи та функції податку.
3. Співвідношення податку, збору й мита.
4. Класифікація податків і зборів.
5. Правовий механізм податку та його елементи.

Платники податків і зборів

§ 1. Поняття платника податків

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких при наявності об'єкта оподаткування покладений певний комплекс податкових обов'язків і прав, встановлених законодавством.

Платникам податків властиві певні ознаки.

1. Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин.

Традиційно платниками податків виступають фізичні і юридичні особи, статус яких визначається цивільним законодавством. Разом з тим є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні і фізичні особи, що 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 керування у сфері формування дохідної частини бюджету об'єктивно обумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на 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, що виступають похідними від обов'язків.

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

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

Різноманіття платників податків обумовлює необхідність їх класифікації за різними підставами. Класифікація платників податків має

важливе значення як для теорії податкового права, так і для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі їх різновиди, і, по-друге, така класифікація закладає основи правового статусу того чи іншого платника податків.

Платників податків можна класифікувати за такими підставами:

1. Залежно від способу організації господарської діяльності:

1) фізичні особи;

2) юридичні особи;

3) іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб;

4) юридичні і фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні і фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, що не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);

5) відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;

6) консолідована група платників податків.

2. Залежно від податкової юрисдикції держави платники податків підрозділяються на:

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

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

Розмежування на резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

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

2) джерела отриманих доходів;

3) межі податкової відповідальності: повної чи обмеженої.

Принцип територіальності визначає національну приналежність 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, звільнюються від оподаткування в даній країні.

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

3. Залежно від критерію юридичного і фактичного обов'язку сплати податку:

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

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

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

Більше відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, тому що відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному випадку також визначає платником тільки одного суб'єкта. Відповідно до п. 1.3 ст. 1 Закону України від 3 квітня 1997 року «Про податок на додану вартість» платник податку — це особа, що зобов'язана здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем.

Вищенаведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожна окрема група платників податків може класифікуватися за своїми специфічними підставами.

§ 2. Обов'язки і права платників податків

Визначення кола обов'язків і прав платника податків має велике значення, оскільки застосування фінансової відповідальності до платника податків обумовлено саме порушенням установленого законом обов'язку. Захист своїх прав платником податків ґрунтується в першу

чергу на доказі факту відсутності в нього того чи іншого обов'язку. Права платника податків є безпосереднім механізмом який, з одного боку, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з другого боку — виступає важливою гарантією захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платника податків — це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податків означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку, як це запропоновано йому податковим законом. Обов'язок платника податків виконати необхідну, встановлену законом дію настає або в строки, 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 рамках того, що йому не заборонене податковим законом. При цьому невикористання платником податків свого права не повинно означати його припинення. Право повинно мати можливість бути використаним платником податків у будь-який час, поки воно існує.

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

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

§ 3. Фізичні особи як платники податків

Фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства) як платники податків підрозділяються на дві групи: 1) фі-

зичні 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 виплаті з джерел в Україні громадянам, що не мають постійного місця проживання в Україні).

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

У законодавстві України як кількісний критерій резидентства для фізичних осіб виділяється 183 календарних дні (цілісно чи сумарно) протягом року (Закон України від 22 травня 2003 року «Про податок з доходів фізичних осіб»). Цей тест фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року. Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично перебували на території України не менше 183 днів (цілісно чи сумарно) протягом періоду або періодів податкового року. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, у який фізична особа фактично перебувала на території України, незалежно від тривалості цього перебування. Час фактичного перебування на території України включає час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїхала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

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

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

1. Здійснення економічної діяльності чи одержання доходів від джерел у державі. Економічною діяльністю є будь-яка діяльність по виробництву і реалізації товарів (робіт, послуг), а також діяльність, спрямована на одержання прибутку (доходів), незалежно від результатів такої діяльності. До економічної діяльності належить діяльність як підприємця, а також посередницька діяльність, довірче керування майном, прийняття (надання) однією особою перед іншою обов'язків

здійснювати (чи утримуватися від здійснення) визначені дії на платній основі.

2. Наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню.

3. Здійснення операцій чи дій, що підлягають оподаткуванню.

4. Участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів.

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

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

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

1) Центр особистих і економічних інтересів (місце, де особа має більш тісні особисті чи економічні зв'язки).

2) Місце фактичного проживання. Місцем фактичного проживання особи визнається місцезнаходження будинку, квартири чи іншого житлового приміщення, де постійно переважно живе ця особа.

§ 4. Юридичні особи як платники податків

Юридичними особами як платниками податків в Україні є:

1) українські підприємства і організації;

2) іноземні підприємства і організації.

Однак в основі виникнення податкових обов'язків у подібних платників лежить не принцип національної приналежності 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 і т. п.), що створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України і з місцезнаходженням на її території. До резидентів також належать дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають дипломатичні привілеї й імунітет, а також філії і представництва підприємств і організацій України за кордоном, які не здійснюють господарської діяльності.

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

При визначенні резидентства юридичних осіб — платників податків використовуються кілька підстав.

1. Місце реєстрації. Підприємство визнається резидентом, якщо воно засновано в державі для здійснення на його території діяльності у формі певної організаційної структури. Усі підприємства в Україні є резидентами, якщо вони зареєстровані тут незалежно від місця здійснення діяльності.

2. Місце керування. Місцем керування підприємством вважається місце здійснення повноважень діючим вищим органом керування (відповідно до статуту чи установленого документа). Якщо керування підприємством здійснюється фізичною особою, що є власником цього підприємства, то місцем керування вважається місце проживання власника. При відсутності вищого органу керування місцем керування вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

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

Юридичні особи — платники податків класифікуються також за такими підставами:

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

2) Залежно від галузевої приналежності — на сільськогосподарські, промислові, торгові і т. ін.

3) Залежно від цільової спрямованості здійснюваної діяльності — на прибуткові і неприбуткові.

§ 5. Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит

Під особами, що сприяють сплаті податків, зборів, розуміються зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків платників податків, — контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів, мита у бюджети і володіння інформацією про платника податків, необхідною для нарахування податків і зборів.

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

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

Фінансові установи як суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів, мит, виконують доручення платників податків про перерахування податків і зборів у бюджет у встановлений законодавством строк. 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 строк. Як особи, що сприяють сплаті податків, зборів, мита, банки та інші фінансово-кредитні установи відповідно до ч. 1 ст. 12 Закону України «Про систему оподаткування» зобов'язані подавати державним податковим органам на їх запит відомостей про

наявність і рух коштів на поточних і депозитних рахунках платників податків — клієнтів цих установ.

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

Статус податкових агентів характеризується певною подвійністю. З одного боку, стосовно платників податків вони представляють фіскальні органи, тому що реалізують функції по нарахуванню, обліку й утриманню податку. З другого боку, у відносинах з податковими органами їм відводиться роль зобов'язаних суб'єктів, що породжує деякі ідентичні обов'язки податкових агентів і платників податків перед податковими органами. Підтверджується це також тим, що як суб'єкт податкових правовідносин податковий агент, з одного боку, виступає як особа, що сприяє сплаті податку, а з другої — як платник податків, тобто один суб'єкт одночасно є і податковим агентом, і платником податків.

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

Збирачі податків, зборів і мита (далі збирачі податків) — це особи, що здійснюють прийом таких коштів від платників податків (платників зборів і мит), контролюють їх сплату і перелічують у бюджет на осно-

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

На відміну від податкових агентів збирачі податків не є джерелами виплати доходів платникам податків і не мають повноважень по утриманню податків, і, далі, збирачі податків здійснюють прийом коштів у платників податків за волевиявленням 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 їх функції закріплені безпосередньо тими нормативними актами, що регулюють винятково діяльність таких суб'єктів. Існує дві основні обов'язки збирачів податків: 1) прийом обов'язкових платежів у встановлених законодавством випадках і здійснення контролю за повнотою і своєчасністю їх сплати; 2) надання інформації в строк, визначений законодавством, у відповідні державні органи (податкові органи, органи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, органи державної статистики і т. ін.).

■ § 6. Представництво у податковому праві

Представництво у податковому праві є специфічним правовим інститутом, що найповніше забезпечує реалізацію прав і обов'язків платників податків. Інститут представництва у податковому праві становлять норми цивільного і цивільно-процесуального законодавства. Однак податкове представництво має істотну відмінність від цивільно-правового представництва. Вона виражається у спрямованості методу регулювання відносин, які виникають у різних формах представництва. Податкове представництво регулює реалізацію першочергового обов'язку платника податків (сплату податків і зборів), що базується на відносинах влади і підпорядкування та забезпечується владними, імперативними методами на відміну від цивільно-правового представництва, яке має диспозитивний характер.

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

- 1) особу, що представляється (платника податків);
- 2) представника (законного, уповноваженого чи офіційного);

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

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

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

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

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

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

Набуття статусу податкового представника може здійснюватися у двох формах.

1. Пасивна форма — набуття статусу представника не пов'язано ні з якими діями представника або того, кого представляють, воно випливає з закону.

2. Активна форма — набуття статусу представника пов'язано з активними діями суб'єктів. Такими діями є дії податкових органів (офіційне представництво); того, кого представляють, і представника — при укладанні відповідного договору (уповноважене представництво).

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

1) особистої участі;

2) представницької участі;

3) змішаної (передбачає поєднання двох перших форм).

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

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

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

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

Податкове представництво виступає в трьох формах.

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

2. Уповноважене податкове представництво — ґрунтується на договорах (чи дорученнях) між платником податків і його представником. Слід зазначити, що термін «уповноважене представництво», як здається, не зовсім чіткий, оскільки фактично будь-яка форма представництва

в податковому праві заснована на повноваженні. Розрізняються ж форми податкового представництва залежно від підстав виникнення цих повноважень (закон, установчі документи, адміністративний акт, договір).

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

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

Контрольні питання

1. Поняття платника податків
2. Обов'язки і права платників податків
3. Фізичні особи як платники податків
4. Юридичні особи як платники податків
5. Особи, що сприяють сплаті податків, зборів, мит.
6. Особливості податкового представництва.
7. Набуття статусу податкового представника.

Глава 8

Об'єкт оподаткування

§ 1. Поняття об'єкта оподаткування

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

Необхідно враховувати, що законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування, а виділяє найбільш поширені з них, залишаючи перелік відкритим. Так, наприклад, об'єктом оподаткування може бути фонд оплати праці і т. ін.

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

Певною мірою відкритим залишається і питання законодавчого регулювання поняття «об'єкт оподаткування». Тут деяка теоретична незавершеність проблеми поєднується з невизначеністю нормативною. Закон України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» як об'єкт оподаткування виділяє прибуток (доходи), додану вартість продукції, вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митну чи її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів,

майно юридичних і фізичних осіб і інші об'єкти, визначені законами України (ст. 6).

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

§ 2. Види об'єктів оподаткування

Більшість економістів і фінансистів XIX століття брали за податковий об'єкт тільки чистий прибуток платника. Вони виходили з того, що рівність обов'язку нести податкову повинність виражається в рівності матеріального важеля цієї повинності, а її рівність полягає у відповідності податку коштам платника.

Саме підхід, що ґрунтується на характеристиці об'єкта як чистого прибутку в податках реальних (у непрямих податках чистий прибуток є об'єктом не прямо, а через споживання), ліг в основу трактування об'єкта законодавством Російської імперії. Так, у першому томі Зводу Законів Міністерства фінансів підкреслюється: «Нові способи для примноження державних доходів не повинні доторкатися до капіталів, потрібних для добутку доходів по казенних і приватних закладах, промислах, оборотах і справах, а повинні стягуватися від чистих їхніх прибутків». І. Х. Озеров під об'єктом обкладання розуміє «факти чи предмети, внаслідок наявності яких податок сплачується, наприклад земля, промисел, особа...». Об'єктом обкладання можуть бути (за Озеровим): 1) особа; 2) предмети споживання; 3) окремі джерела доходу; 4) загальний дохід; 5) майно платника; 6) моменти переходу майна. Оподаткування повинне бути пов'язане з таким предметом, станом чи процесом, у якому виражається господарська активність.

Серед об'єктів оподаткування громадян можна виділити:

1) дохід (сукупний дохід по прибутковому податку);

- 2) майно (у тому числі земля, нерухомість, предмети розкошів);
- 3) споживання (наприклад, акцизи на окремі види товарів);
- 4) ввіз і вивіз товарів за кордон (митні збори).

При цьому один і той самий об'єкт оподаткування не може виступати об'єктом оподаткування для декількох податків. Закріплення цього положення законодавством особливо необхідно, оскільки саме таким чином закріплюється один з найважливіших принципів оподаткування — запобігання внутрішньому подвійному оподаткуванню.

Контрольні питання

1. Поняття об'єкта оподаткування.
2. Види об'єктів оподаткування.

Глава 9

Ставка оподаткування

§ 1. Поняття ставки податку (оподаткування)

Чинне законодавство України не містить поняття ставки податку (оподаткування), проте український законодавець близький до його закріплення. На нашу думку, цілком можна погодитися з визначенням, викладеним у ст. 1006 проекту Податкового кодексу України (№ 3266-1, прийнятого в першому читанні 13 липня 2000 року): податкова ставка (норматив) — це величина податкових відрахувань на одиницю виміру бази оподаткування.

Іншими словами, ставка податку (норма податкового обкладання) являє собою законодавчо визначений розмір податкового платежу, що встановлюється на одиницю оподаткування.

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

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

За загальним правилом, ставки загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) устанавлюються Верховною Радою України. Компетенція Верховної Ради Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування у встановленні ставок оподатку-

вання поширюються тільки на місцеві податки і збори, при цьому вона істотно обмежена чинним законодавством. Зокрема, відповідно до ст. 15 Закону України «Про систему оподаткування» місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм справляння і порядок сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку та у рамках граничних розмірів ставок, встановлених законами України. При цьому такі податки і збори (обов'язкові платежі), як комунальний податок, 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.

■ § 2. Види ставок податку (оподаткування)

У науці існує кілька підходів до класифікації ставок оподаткування. Ми вважаємо за можливе виділити такі підстави диференціації ставок залежно від:

- рівня податкового тиску;
- методу встановлення;
- формування стимулів;
- економічних наслідків оподаткування.

Розглянемо докладніше види ставок податків.

1. Залежно від рівня податкового тиску (тягаря) на платника податків:

а) єдина ставка — ставка податку, однакова для всіх категорій платників податків конкретного податку, що забезпечує їх рівне становище, однаковий рівень податкового тиску. Фактично в цих умовах йдеться про використання єдиної ставки податку;

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

– базову (основну) ставку, що застосовується до більшості платників, що не бере до уваги особливості платника і характер здійснюваної ним діяльності або інші критерії;

– знижену ставку, яка застосовується до деяких категорій платників, що характеризуються окремими ознаками або здійснюють певну діяльність, у якій на даному етапі найбільш зацікавлена держава, а тому й обов'язок по сплаті податку встановлюється в розмірі нижчому, ніж при базовій ставці;

– підвищену ставку — застосовується до деякої категорії платників, що характеризуються окремими ознаками або здійснюють певну діяльність, у якій на даному етапі найбільш зацікавлені держава, а тому й обов'язок по сплаті податку встановлюється в розмірі вищому, ніж при базовій ставці;

2. Залежно від методу встановлення:

а) абсолютна (тверда, фіксована або специфічна) ставка — ставка податку, що встановлюється в чітко позначеній, конкретній величині, вираженій в абсолютній сумі;

б) відносна ставка — ставка податку, встановлювана у певній пропорції до одиниці обкладання; підрозділяється відповідно на:

– процентні (адвалорні) ставки чи квоти — встановлювані у відсотках;

– кратні ставки — встановлювані у величині, кратній певному показнику;

– грошові ставки — встановлювані в конкретній грошовій сумі до частини предмета оподаткування;

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

3. Залежно від формування інтересу в платника:

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

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

в) обмежуюча (стабілізуюча) ставка — ставка податку, що впливає на платника, стимулюючи його діяльність у незмінних межах, масштабах, виключає який-небудь розвиток, придушуючи розширення виробництва.

4. Залежно від економічних наслідків оподаткування:

а) фактична ставка — ставка податку, що визначається як співвідношення розміру податку, що сплачується, і величиною податкової бази;

б) економічна ставка — ставка податку, що визначається як співвідношення розміру податку, що сплачується, і всього отриманого доходу.

Контрольні питання:

1. Поняття ставки податку.
2. Види ставок податку.

Глава 10

Предмет, масштаб і одиниця оподаткування

§ 1. Предмет оподаткування

Найчастіше в юридичній науці поняття «предмет оподаткування» і «об'єкт оподаткування» змішуються, між ними фактично ставиться знак рівності. Це протиріччя залежить і від стану термінології чинного законодавства. Так, у ст. 2 Закону України від 11 грудня 1991 року «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» до об'єкта оподаткування відносяться види транспортних засобів: трактори (колісні), сідельні тягарі, автомобілі, призначені для перевезення не менше 10 осіб, включаючи водія, автомобілі легкові, автомобілі вантажні, мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з установленим двигуном, яхти та судна парусні з допоміжним двигуном або без нього (крім спортивних), човни моторні і катери тощо. Такий підхід не можна назвати правильним.

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

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

§ 2. Масштаб і одиниця оподаткування

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

Одиниця оподаткування — це умовна розрахункова характеристика предмета оподаткування, одиниця виміру масштабу податку.

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

Очевидно є доречним приклад, коли в Україні при обкладанні такого майна, як автомобіль, можуть застосовуватися різні масштаби: об'єм циліндрів двигуна (податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів); вартість транспортного засобу (мити).

Контрольні питання

1. Предмет оподаткування.
2. Масштаб і одиниця оподаткування.

Глава 11

База оподаткування

§ 1. Поняття бази оподаткування

Базою оподаткування є конкретна (кількісна, фізична чи інша) характеристика певного об'єкта оподаткування. Для визначення суми податку, яку необхідно перелічити в бюджет, об'єкта оподаткування недостатньо. Для цього необхідно скорегувати відповідно до законодавства кількісні характеристики об'єкта оподаткування. На підставі цього податкова база буде істотно відрізнятися від кількісних ознак самого об'єкта оподаткування. Податкова база за своїм змістом є об'єктом оподаткування, скорегованим і підготовленим до застосування податкової ставки, нарахуванню суми податку, що підлягає сплаті в бюджет.

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

§ 2. Податковий період

Податковим періодом є період (календарний рік або інший), протягом і по закінченні якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті платником податків. Податковим періодом є строк, протягом якого формується податкова база. Податковий період необхідно відрізнити від звітного періоду. Із самого початку податковий період не пов'язується з періодом формування об'єкта оподаткування. На підставі категорії податкового періоду й особливос-

тей його застосування забезпечується періодичне надходження податків у бюджеті за підсумками фактичної діяльності платника в податковому періоді.

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

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

Податкові періоди можна класифікувати за деякими підставами.

1) за строками:

а) річний податковий період;

б) кварталний податковий період;

в) місячний податковий період;

г) інші (податкові періоди, пов'язані зі сплатою податку одноразово; сплатою податку за підсумками складених періодів — кілька років тощо);

2) за особливостями формування податкового обов'язку:

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

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

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

Визначення меж першого й останнього податкових періодів здійснюється відповідно до чинного податкового законодавства. У деяких випадках (коли законодавством остаточно не визначене це положення) ці строки визначаються платником податків разом з податковими органами за місцем обліку платника.

Контрольні питання

1. Поняття бази оподаткування.
2. Податковий період.

Глава 12

Податкові пільги

§ 1. Поняття податкової пільги

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

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

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

§ 2. Види податкових пільг

1. Відрахування (вилучення) — вид пільги у сфері оподаткування, при якій здійснюється виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їх величину об'єкта при нарахуванні і сплаті податку.

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

а) за видами платників:

повні — надаються всім платникам;

часткові — надаються певним категоріям платників;

б) за строками:

постійні — діють постійно протягом тривалого періоду часу;

тимчасові — діють протягом певного, заздалегідь обмеженого періоду (підприємства з іноземними інвестиціями);

надзвичайні — надаються у зв'язку з появою певних раптових обставин;

в) за елементами об'єкта:

майнові — відрахування певної частини оподатковуваного майна;

прибуткові відрахування — застосовуються до частини доходу платника;

залежно від виду діяльності.

2. Знижка — вид пільги у сфері оподаткування, що зменшує суму податку на певні величини. Сукупність цих величин, що становлять основу знижки, визначається сумою витрат платника, що законодавець виводить з-під оподаткування шляхом зменшення на еквівалентну суму податкової бази. Таким чином реалізується зацікавленість суспільства у певній діяльності платника, стимулюються його витрати у певному напрямі.

§ 3. Форми податкових пільг

Пільги щодо податку є винятком із загальної схеми нарахування конкретного виду податку, закріплені в нормативному акті і враховують особливості, що характеризують платника, об'єкт, ставку чи інші умови. При цьому пільги найчастіше є повним або частковим звільненням від

податку. Сукупність пільг, що претендує на закріплення в основному законі, що регулює податкову систему, може містити такі форми:

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

2. Вилучення з обкладання певних елементів об'єкта оподаткування. Найчастіше це частина доходу чи інших об'єктів податку, що спрямовується на мету, у реалізації якої зацікавлена держава чи місцеві органи самоврядування: природоохоронні заходи, освоєння нових технологій.

3. Звільнення від сплати податку окремих осіб чи категорій платників. Таким чином законодавець відкриває великі можливості для одержання реальних доходів при зменшенні податкових вилучень, оскільки нерідко кошти на утримання таких суб'єктів виділяються з бюджету, і цей канал трохи спрощує рух коштів від платників податків у бюджет, а потім у зворотному напрямку, до осіб, яким вони потрібні.

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

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

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

7. Інші податкові пільги (податкові канікули тощо).

Контрольні питання

1. Поняття податкової пільги.
2. Види податкових пільг.
3. Форми податкових пільг.

Глава 13

Податковий облік доходів і витрат платника податків

§ 1. Методи обліку доходів і витрат платника податків

Переважна маса податків і обов'язків платника податків по їх сплаті, обліку і звітності по доходах і витратах пов'язана з надходженням коштів, майна платнику у формі доходів і відповідно з їх витратою. Відповідно до цього джерелами формування об'єктів оподаткування є:

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

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

Залежно від характеру доходів існують два типи систем оподаткування.

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

2. Шедулярна (класифікаційна, парцелярна) система оподаткування розмежує доходи залежно від джерела їх надходження на окремі групи — шедули, кожна з яких застосовує свої правила і має особливості оподаткування. Багато країн, що використовують подібну систему, диференціюють не лише доходи на активні і пасивні, але і детально класифікують види доходів усередині кожної підгрупи.

Платник податків веде облік доходів і витрат з метою обчислення і сплати податків, а також з метою здійснення податкового контролю. Допускається ведення податкового обліку доходів і витрат платника податку його законними уповноваженими чи представниками. Податковий облік доходів і витрат здійснюється платником податку винятково з метою оподаткування відповідно до методу податкового обліку,

використовуваного ним. Платник податків зобов'язаний вести податковий облік, відносити доходи і витрати до тих звітних періодів, коли вони фактично були отримані чи понесені або коли вони визнаються такими.

Ведення податкового обліку забезпечує для податкових органів можливість мати повне уявлення про всі операції, пов'язані з діяльністю платника податку, і про його фінансове положення. Ці операції повинні бути відбиті таким чином, щоб можна було простежити їх початок, хід і закінчення. Забороняється зміна чи виправлення записів, пов'язаних з податковим обліком доходів і витрат, при яких неможливо встановити їхній початковий зміст чи момент внесення змін (виправлень). Податковий облік доходів і витрат ведеться платником податку на підставі документально підтверджених даних із застосуванням відповідних правил і форм обліку.

Метод ведення податкового обліку є незмінним протягом податкового періоду. Не допускається застосування різних методів обліку доходів і витрат, якщо вони стосуються однотипних операцій платника податку.

У податковому обліку застосовується кілька методів:

- 1) касовий метод;
- 2) метод нарахувань;
- 3) метод «попередньої події».

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

■ § 2. Касовий метод

Податковий облік доходів і витрат платника податків при застосуванні касового методу здійснюється, виходячи зі збігу моменту придбання платником податку права користування чи розпорядження доходами і часу визнання за ним понесених витрат з моментом фактичного одержання доходів і здійснення витрат. Якщо платник податків одержує дохід чи здійснює витрати не в грошовій формі, момент

одержання такого доходу чи здійснення витрат визначається в тому ж порядку, який використовується для визначення моменту одержання доходів чи здійснення витрат у грошовій формі. Використання касового методу передбачає облік платником податків доходів і витрат, виходячи з часу вступу платника податків у право власності на ці доходи чи визнання за ним цих витрат. Часом одержання доходів вважається час, коли платник податків фактично набуває право одержання коштів. Як момент одержання доходу визначається момент одержання коштів, а при безготівковому розрахунку — момент надходження коштів на рахунок платника. При поетапному перерахуванні коштів — момент одержання першого платежу.

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

■ § 3. Метод нарахувань

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

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

Моментом одержання доходу при використанні платником податків методу нарахувань визнається момент, коли платник податків набуває право на одержання доходу. Право платника податків на одержання доходів визнається придбаним, якщо цей дохід підлягає безумовній виплаті платнику податку чи якщо він виконав усі свої обов'язки за згодою. Якщо платник податків виконує роботу, надає послугу, то право на одержання доходів визнається набутиим у момент закінчення чи завершення виконання ним робіт чи надання послуг, передбачених угодою, що підтверджується відповідними документами.

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

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

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

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

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

Контрольні питання

1. Методи обліку доходів і видатків платника податків.
2. Касовий метод.
3. Метод нарахувань.

Глава 14

Обчислення податків і зборів

§ 1. Методи оподаткування

Розміри ставок податку можуть змінюватися відповідно до обраного методу оподаткування. Під методом оподаткування розуміють механізм зміни ставок оподаткування залежно від зміни податкової бази.

Виділяють декілька основних методів оподаткування:

1. Рівне оподаткування — метод оподаткування, при якому однакова сума податку встановлюється для кожного платника податків. Такий метод передбачає подушне оподаткування — найбільш давній і простий вид оподаткування. Цей метод не враховує майнового становища платника податків і тому застосовується лише у виняткових випадках (цільові податки).

2. Пропорційне оподаткування — метод оподаткування, при якому встановлюється стабільна ставка, незалежно від зміни об'єкта оподаткування. Приклад пропорційного оподаткування — податок на прибуток підприємств.

3. Прогресивне оподаткування — метод оподаткування, при якому у разі зростання податкової бази збільшується ставка податку. Вибір прогресивного оподаткування заснований на визначенні дискреційного доходу, тобто вільного доходу, використання якого визначається в основному інтересами платника. Дискреційний дохід являє собою різницю між сукупним доходом, отриманим платником, і неоподаткованим мінімумом доходів.

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

5. Змішане оподаткування передбачає поєднання окремих елементів вищевказаних методів оподаткування. Відбувається ніби подрібнення податкового об'єкта, при якому для окремих його елементів використовуються різні методи оподаткування.

§ 2. Порядок обчислення сум податків і зборів

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

1. Окладні — податки, які обчислюються безпосередньо податковим органом.

2. Неокладні — податки, які обчислюються самостійно платником податків. Вони поділяються на підвиди:

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

б) опосередковано неокладні — податки, які обчислюються податковим агентом.

3. Змішані — податки, що обчислюються на різних етапах і платником податків і податковим органом.

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

У теорії оподаткування виділяють декілька способів визначення розміру оподаткованої бази. Основним способом є прямий спосіб, відповідно до якого визначаються реальні і документально підтверджені показники платника податків. Непрямий спосіб визначення

оподатковуваної бази виникає у випадках відсутності чи занедбаності у платника податків обліку доходів, витрат і об'єктів оподаткування, тоді працівники податкових органів визначають розмір оподаткованого доходу на підставі даних, отриманих у результаті перевірок діяльності інших платників податків. Умовний (презумптивний) спосіб визначення доходу — за його допомогою розмір доходу громадянина, як правило, визначається на підставі побічних ознак: суми орендної плати апартаментів, що знімаються, і т. д. Паушальний спосіб заснований на визначенні не умовної суми доходу, а умовної суми податку.

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

Існує два основних способи обчислення податку:

1. Кумулятивний — спосіб визначення об'єкта, при якому податкова база визначається наростаючим підсумком. На конкретну дату визначається оподатковувана база, зменшена на суму пільг, якими користується платник на цю дату. На кожний момент виплати доходу визначається загальна сума виплат конкретній особі. При цьому сума зменшується на розмір податку, утриманого раніше.

2. Некумулятивний — спосіб визначення податкової бази вроздріб. У цьому разі кожна частина доходу обкладається податком окремо, поза зв'язком з іншими джерелами доходів. Податковим законодавством України передбачене застосування обох способів, а також їх сполучення.

■ § 3. Визначення сум податку

Як правило, обчислення податку, визначення сум, що підлягають внесенню у бюджети і цільові фонди, є обов'язком платників податків, що деталізується по кожному податку і збору спеціальним податковим законодавчим актом. Однак це не виключає участі у визначенні сум податку чи збору податкового органу. Здійснюється це у разі прямого делегування йому таких обов'язків або в ситуаціях, коли платник по-

датків ухиляється від обчислення і сплати податку. Якщо сума податкового обов'язку розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, однак несе відповідальність за своєчасне і повне погашення нарахованого податкового обов'язку і має право на оскарження цієї суми.

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

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

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

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

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

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

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

Контрольні питання

1. Методи оподаткування.
2. Порядок обчислення сум податків і зборів.
3. Визначення сум податку.

Глава 15

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. Існують три форми сплати податків:

1. Грошова форма сплати — у безготівковій формі і готівкою. У більшості випадків сплата податків відбувається в національній валюті України (гривнях) із застосуванням безготівкової форми розрахунків, шляхом перерахування коштів з розрахункового рахунка платника на відповідний бюджетний рахунок. При сплаті митних платежів кошти можна перелічувати на депозит митного 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.

Розрахунки готівкою передбачають взаємні платежі наявними коштами підприємств, підприємців і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) та з операцій, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

При здійсненні операцій по розрахунках у готівковій або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків і ін.) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг відповідно до Закону України від 6 липня 1995 року «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», реєстратори розрахункових операцій застосовується фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності або юридичними особами (їх філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами), які здійснюють операції з розрахунків у готівковій або в безготівковій формі при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.

2. Сплата податку в натуральній формі. Як приклад може бути сплата фіксованого сільськогосподарського податку, який сплачується

сільськогосподарськими товаровиробниками в грошовій формі чи у вигляді постачань сільськогосподарської продукції.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку мають право на вибір форми сплати фіксованого сільськогосподарського податку в грошовій формі або у вигляді постачань сільськогосподарської продукції. Постачання зерна за рахунок фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками у визначені ними за узгодженням з районною державною адміністрацією строки. Зобов'язання по доставці товарної сільськогосподарської продукції до заготівельних підприємств й організацій за рахунок фіксованого сільськогосподарського податку покладаються на платників податку.

У деяких випадках можлива також сплата цінними паперами (векселями, казначейськими зобов'язаннями). Щоправда, подібні форми застосовуються (чи повинні застосовуватися) як виняток з загального правила грошової сплати податків і зборів. Останнім часом усе частіше застосовуються банківські платіжні картки міжнародних платіжних систем на території України, що являють собою спеціальний платіжний засіб, за допомогою якого одержувачу платіжної картки надається можливість здійснювати операції сплати за товари, послуги й одержувати грошові кошти. На території України застосовуються платіжні картки, емітовані банками — членами внутрішніх платіжних систем, і платіжні картки, емітовані банками (резидентами і нерезидентами України), що є членами міжнародних платіжних систем.

3. Комплексна форма сплати податків обумовлює 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 строк сплати, вважаються недоїмкою. При надходженні сум на сплату недоїмки в першу чергу погашається недоїмка, а потім пеня. Утворення недоїмки є наслідком порушення податкового законодавства. Стягнення недоїмки здійснюється податковими органами в беззаперечному порядку з нарахуванням пені. Комплексність тут виявляється в тому, що, з одного боку, сума податку сплачується з джерел, які мають натуральні форми (конкретні види майна), з другого боку, недоїмка все-таки погашається коштами, що отримані від реалізації майна платника податку. При цьому звернення стягнення може здійснюватися і безпо-

середньо на грошові кошти (кошти дебітора, що перебувають на його рахунках у банку, за винятком бюджетних рахунків).

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

§ 2. Способи сплати податків і зборів

Існують три основних способи сплати податку:

1. Кадастровий — спосіб сплати податків, в основі якого лежить перерахування суми відповідно до певної шкали, яка заснована на певному виді майна, тобто податок справляється на підставі 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 і визначають середню прибутковість об'єкта оподаткування. Виділяються різні види кадастрів залежно від об'єктів оподаткування: промислові, поземельні.

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

3. Попередній (авансовий) спосіб застосовується в основному при безготівковому утриманні і полягає в тому, що податки утримуються у джерела доходу. При цьому джерело доходів може бути двох видів:

джерело пасивних доходів і джерело активних доходів. Під джерелом пасивних доходів розуміють ті активи, які приносять дохід особі. У цьому випадку джерело повинно 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 у момент видачі коштів одержувачу і при цьому автоматично перелічуються до бюджету до видачі доходу. Авансовим цей спосіб називається тому, що податкові перерахування здійснюються до одержання платником доходу, тобто платник ніби авансує державу.

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

- напрям платежу (до Державного чи місцевого бюджету);
- джерело сплати податку (у гривнях);
- механізм платежу (у безготівковому чи готівковому порядку, натуральному);
- підстава платежу (сплата податку чи збору);
- особливості контролю за сплатою податку.

§ 3. Строки сплати податків і зборів

Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний вчасно й у повному розмірі сплачувати податки. З метою реалізації обов'язків платника податків законодавчі акти встановлюють строки сплати податку. Таким чином, своєчасна сплата податків і зборів є одним з основних обов'язків платника податків.

Строком сплати податку визнається період часу, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку і завершується моментом закінчення строку сплати податку. Строки сплати податків залежать від того, належать податки до термінових чи періодичних-календарних:

1. Строкові податки — податки, що сплачуються протягом певного строку з моменту виникнення податкового обов'язку. До таких, зокрема, належить податок з власників транспортних засобів при придбанні транспортного засобу чи проходженні обов'язкового технічного огляду, а також акцизний збір для підприємств-виробників, що реалі-

зують алкогольні напої (платник податків зобов'язаний сплатити на 3-й робочий день після здійснення обороту з реалізацією).

2. Періодичні податки — податки, які сплачуються протягом певного часу, що встановлений календарно. Їх можна розділити на:

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

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

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

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

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

Якщо обов'язок платника податку, пов'язаний зі сплатою окремого податку, виникає після початку календарного року, то першим податковим періодом для нього є період, що починається з дня виникнення цього обов'язку і продовжується до кінця календарного року. Якщо цей обов'язок виникає в період з 1 по 31 грудня, то першим податковим періодом для нього є період з дня виникнення цього обов'язку до кінця наступного календарного року.

§ 4. Зміна строку сплати податку

Зміною строку сплати податку і збору визнається перенесення уповноваженим органом встановленого строку сплати податку (збору) на більш пізній. Зміна строку не скасовує існуючого і не створює нового обов'язку по сплаті податку і збору.

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

- відстрочення;
- розстрочення;
- податковий кредит.

1. Відстрочення являє собою перенесення граничного строку сплати повної суми податку на пізніший строк. Відстрочення (розстрочен-

ня) по сплаті податку (збору) може бути надане щодо одного чи декількох податків. Вона не може надаватися чи встановлюватися щодо податкових обов'язків по ввізному миту, акцизних зборах, податку на додану вартість при ввезенні товарів (робіт, послуг) на митну територію України, зборах до Пенсійного фонду України чи інших зборах у межах державного чи обов'язкового соціального страхування, якщо інше не встановлено законами по цих податках, зборах (обов'язкових платежах) чи Законом України від 21 грудня 2000 року (далі — Закон України від 21 грудня 2000 року) «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»¹.

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

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

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

2. Розстрочення являє собою розподіл суми податку на певні частини з установленням строків сплати цих частин. 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, ніж ставка Національного банку України. Розстрочення не може бути надано платникові податків, що раніше одержав його на цих же підставах.

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

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

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

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

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

Договори про розстрочення, відстрочення можуть бути достроково розірвані:

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

б) за ініціативою податкового органу, у випадку якщо:

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

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

– платник податків порушує умови погашення розстроченого чи відстроченого податкового боргу (Закон України від 21 грудня 2000 року «Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами і державними цільовими фондами»).

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

§ 5. Джерело сплати податку

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

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

Іноді як джерело податку розглядається капітал платника податків, що вимагає додаткової аргументації. По-перше, доходи вже є елементом капіталу платника. По-друге, якщо мати на увазі майно платника, а точніше, кошти, отримані за рахунок його (суми від реалізації нерухомості, накопичені кошти), то в цьому випадку — ситуація екстра-

ординарна, оскільки часто для сплати податку відбувається реалізація об'єкта оподаткування (продаж земельної ділянки для перерахування плати за землю) чи включаються процеси, які у результаті все одно призводять до втрати права власності на об'єкт (податкові платежі за рахунок коштів, призначених для розширення, реконструкції; позикових коштів).

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

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

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

- 1) будь-які грошові суми, що надійшли платнику податку;
- 2) доходи й інші кошти, отримані платно чи безоплатно платником податку, у тому числі придбані за рахунок доходу;
- 3) позикові кошти і кошти цільового фінансування.

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

За рішенням платника податків оплата його податкових обов'язків або погашення податкового боргу можуть бути здійснені шляхом за-

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

Контрольні питання

1. Форми сплати податків і зборів.
2. Способи сплати податків і зборів.
3. Строки сплати податків і зборів.
4. Зміни строку сплати податку.
5. Поняття джерела сплати податку.
6. Види джерел сплати податку.

Глава 16

Податкова звітність

§ 1. Поняття податкової звітності

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

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

Податкова звітність реалізується шляхом подання платником податкової документації, тобто документів, що містять відомості про обчислення і сплату податку. При цьому необхідно розрізняти податкову і фінансову звітність. Під фінансовою звітністю розуміється бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансово-господарський стан і результати діяльності господарюючого суб'єкта за звітний період. Фінансова звітність відповідно до законодавства має дві форми: баланс і звіт про фінансові результати. Податкова звітність — це більш вузьке поняття, яке містить у собі винятково питання оподаткування. У податковій документації фіксується саме процес нарахування і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Особливістю податкової документації є те, що в її складі відсутні спеціалізовані «податкові» первинні документи, оскільки підставою для ведення податкового обліку є, як правило, первинні бухгалтерсько-облікові документи, які фіксують факт здійснення господарської операції. Виходячи з цього, інші відомості не можуть бути предметом податкової документації і податкові органи не мають права вимагати від платника податків подання відомостей, не передбачених законодавством про оподаткування, або подання податкової документації до настання строків звітності.

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

Реалізуючи обов'язок по податковій звітності платник податків надає в податкові органи такі види податкових документів, у яких фіксується обчислення податку і визначається сума, що підлягає до сплати:

1. Розрахунково-звітна документація — документи, у яких фіксуються податкові розрахунки і суми податків. По кожному податку існує єдиний податковий документ, у якому платник розраховує суму податку, що підлягає сплаті, та який подається платником податків до податкового органу у встановлений законодавством строк. Такі документи містять відомості про строки, базу оподаткування, податкові пільги, розміри податкового окладу, причому називатися вони можуть по-різному: декларація, розрахунок, звіт тощо.

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

а) документи, необхідні для обчислення податків, наприклад, звіт про результати діяльності виконавця довгострокових договорів (контрактів);

б) документи довідкового характеру, які безпосередньо не впливають на обчислення сум податків, наприклад, розрахунок-повідомлення розподілу консолідованого податку між юридичною особою і філіями.

3. Облікова документація — це документи, що являють собою зведені форми податкового обліку. Так, первинні документи бухгалтерського обліку, які накопичуються і систематизуються в податковому обліку, підлягають узагальненню за певний податковий період. Після цього у згрупованому виді на підставі цих документів визначається сума податків, що підлягає внесенню у відповідні фонди. Прикладом такого виду податкової документації є Книга обліку доходів і витрат

суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

4. Податкові повідомлення — документи, які направляються податковими органами платникам та містять відомості про строки та суми податку, що підлягає сплаті. Зауважимо, що згідно зі ст. 6 Закону України від 21 грудня 2000 року сума податку, зазначена в податковому повідомленні, яка підлягає сплаті, обчислюється не самостійно платником податків, а податковим органом.

§ 2. Форми реалізації податкової звітності. Податкова декларація

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

На практиці найчастіше податкова звітність здійснюється шляхом подання податкової декларації. Згідно з п. 1.11 ст. 1 Закону України від 21 грудня 2000 року податковою декларацією є документ, що подається платником податків до контролюючого органу у строки і за формою, встановленими законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування і сплата податку чи збору (обов'язкового платежу). Виходячи з цього, будь-який документ, який подається в податковий орган і призначений для нарахування та сплати обов'язкових платежів у певні фонди є декларацією незалежно від того, як такий документ називається: розрахунок, довідка, звіт тощо. Таким чином, податкова декларація має характер податкового розрахунку, відповідно до якого платник податків самостійно обчислює суму податку і несе обов'язок щодо своєчасній його сплаті.

Традиційно податкова декларація як форма податкової звітності відповідає такому порядку сплати податку, при якому обов'язок по його сплаті покладається безпосередньо на платника. Податкова декларація подається в податковий орган за місцем обліку платника у двох примірниках, один із яких повертається платнику з позначкою посадової особи податкового органу про дату її прийняття. Підпис посадової особи повинен бути засвідчений. Податкові декларації приймаються

контролюючими органами без попередньої перевірки зазначених у них даних. Форми податкових декларацій устанавлюються Державною податковою адміністрацією України за узгодженням з Міністерством фінансів України і Міністерством статистики України. Затверджені форми податкових декларацій мають нормативно-правовий характер, що означає обов'язковість їх дотримання як для платника податків, так і для податкових органів.

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

а) календарному місяцю — протягом 20 календарних днів, після останнього календарного дня звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу чи календарному півріччю — протягом 40 календарних днів, після останнього календарного дня звітного (податкового) кварталу (півріччя);

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

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

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

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

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

в) у електронному вигляді, що означає: податковий орган зобов'язаний прийняти податкову звітність при дотриманні відповідних умов. Так, згідно з п. 4.4.2 ст. 4 Закону України від 21 грудня 2000 року податкова звітність може бути надана за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

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

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

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

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

Розрізняють дві форми податкових декларацій.

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

2. Спеціальна декларація — відомості, надані фізичною особою за вимогою податкового органу, які складені за установленною формою, та містять інформацію про джерела і розміри коштів, витрачених на придбання певного майна¹.

Контрольні питання

1. Поняття податкової звітності.
2. Форми реалізації податкової звітності. Податкова декларація.

¹ Див.: Грачева, Е. Ю. Налоговое право: Вопросы и ответы [Текст] / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – М., 1998. – С. 66.

§ 1. Поняття податкового обов'язку

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

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

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

- 1) обов'язок по веденню податкового обліку;
- 2) обов'язок по сплаті податків і зборів;
- 3) обов'язок по податковій звітності.

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

§ 2. Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку

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

Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин із приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їх сплати з настанням обставин, передбачених законами і підзаконними актами. Як такі основи, зокрема, може бути наявність об'єкта обкладання при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносини відносно окремого суб'єкта.

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

Податковий обов'язок пов'язується не лише з підставами його виникнення, але і чітко визначається конкретними строками, протягом яких він повинен бути виконаний. При цьому важливо мати на увазі, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст усіх інших обов'язків.

Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У такій ситуації необхідні певні додаткові гарантії, що надаються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений строк при наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає з кожного виду податку окремо.

Існує чотири підстави припинення податкового обов'язку.

1. Належне виконання податкового обов'язку.
2. Ліквідація юридичної особи –платника податку.
3. Смерть чи оголошення фізичної особи померлою.
4. Втрата особою ознак, що визначають її як платника податків.

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

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

§ 3. Виконання податкового обов'язку

Виконання податкового обов'язку в широкому значенні передбачає реалізацію всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язку з обліку, сплаті та звітності). У вузькому значенні виконання податкового обов'язку означає своє-

часну і повну сплату податків. Однак сплата податку опосередковується також діями по обліку, обчисленню податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, що становлять податковий обов'язок у широкому значенні. Переважно виконання податкового обов'язку розглядається саме як сплата податку.

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

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

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

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

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

У випадку виконання обов'язку по сплаті податковим агентом обов'язок платника податків припиняється з моменту утримання сум податку податковим агентом. При цьому необхідно враховувати, що податок утримується до надходження коштів у розпорядження платника і платник податків фактично не може вплинути на виконання свого податкового обов'язку власними діями.

§ 4. Податковий борг

Виконання податкового обов'язку може бути пов'язано і з виникненням податкового боргу як суми податку, що підлягає сплаті, яку платник не може внести у відповідні фонди в необхідний момент часу.

Закон України від 21 грудня 2000 року не тільки визначив поняття податкового боргу, але й закріпив особливості погашення податкового боргу і сум податку в цілому (статті 11–13, 18). При цьому законодавець виділив кілька варіантів подібної процедури: погашення податкового боргу платником податків, який перебуває у державній або комунальній власності, погашення податкового боргу у випадку ліквідації платника податків, погашення податкового боргу при реорганізації платника податків.

§ 5. Строки давності

Законом України від 21 грудня 2000 року закріплені строки виконання податкового обов'язку, критерії строків давності. Цьому присвячена (пп. 5.3.1, п. 5.3) ст. 5 Закону. На підставі неї податковий орган має право самостійно визначити суму податкового обов'язку платника податків не пізніше скінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у випадку, якщо така податкова декларація була надана пізніше, — за день її фактичного представлення. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначає суму податку, платник податків вважається вільним від такого податкового обов'язку, а суперечка щодо такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному чи судовому порядку.

Податковий обов'язок може бути нарахований або провадження у справі про стягнення такого податку може бути почате без дотримання строку давності у випадку якщо:

а) податкова декларація за період, коли виник податковий обов'язок, не була надана;

б) судом установлене вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо навмисного ухилення від виконання зазначеного податкового обов'язку.

Відлік строку давності припиняється на будь-який період, протягом якого платник податків перебуває за межами України, якщо такий період є безупинним і дорівнює чи більше 180 днів.

У випадку якщо податковий обов'язок був нарахований податковим органом до закінчення строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою самостійно погасити податковий обов'язок, може бути стягнений протягом наступних 1095 календарних днів із дня

узгодження податкового обов'язку. Якщо платіж стягується за рішенням суду (арбітражного суду), строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або до визнання боргу безнадійним.

Заяви на повернення зайво сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) або на їх відшкодування у випадках, передбачених податковими законами, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, наступного за днем здійснення такої переплати чи одержання права на таке відшкодування.

Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення зайво сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) підлягають подовженню керівником податкового органу (його заступником) на підставі письмового запиту платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських судах за кордоном України в складі команди (екіпажу) таких судів;
- перебував у місцях позбавлення волі за рішенням суду;
- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з позбавленням волі чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин нездоланної сили, підтверджених документально;
- був визнаний за рішенням суду безвісно зниклим або перебував у розшуку у випадках, передбачених законодавством.

Контрольні питання

1. Поняття податкового обов'язку.
2. Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку.
3. Виконання податкового обов'язку.
4. Податковий борг.
5. Строки давності.

Глава 18

Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів

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

Особливості правового регулювання податкових відносин, імперативні методи, що визначають відносини влади і підпорядкування в податковому праві, передбачають установа чіткого механізму забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків.

Забезпечення виконання податкового обов'язку має певні принципові особливості.

1. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок по веденню податкового обліку, сплаті податків і зборів, поданні податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів.

2. У системі гарантій, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів, виняткове місце належить уповноваженій стороні — державі як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави належного і безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною — платником податків.

3. Виконання обов'язків по сплаті податків і зборів забезпечується саме додатковими гарантіями податкових органів, що примушують платника податків до виконання податкового обов'язку повною мірою й у встановлений строк.

4. Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів можливо за рахунок коштів і майна платника податків.

5. Способи, що забезпечують сплату податків і зборів, містять у собі як суми безпосередньо податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Таким чином, підставами застосування способів забезпечення податкового обов'язку є:

- 1) порушення платником податків строків подання податкової звітності;
- 2) невиконання платником податків обов'язку безпосередньо по сплаті податків і зборів;
- 3) здійснення податкової перевірки у зв'язку з припиненням діяльності платника податків.

Способами забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів є:

1. Податкова застава.
2. Податкова порука.
3. Пеня.
4. Адміністративний арешт активів платника податків.

■ § 2. Податкова застава

У разі зміни строків виконання обов'язків по сплаті податків і зборів цей обов'язок може бути забезпечений податковою заставою.

Податкова застава — один з найбільш ефективних способів забезпечення виконання обов'язку, тому що в даному випадку обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, що, у свою чергу, негативно позначається на здійсненні подальшої фінансово-господарської діяльності платника податків. Законом України від 21 грудня 2000 року (п. 8.1) встановлено, що з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються в податкову заставу. Право податкової застави виникає відповідно до закону і не вимагає письмового оформлення.

Підставами виникнення податкової застави є:

- неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації;
- порушення строку сплати суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації;
- порушення строку сплати суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом.

Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, що перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбут-

ньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої застави більше десяти днів.

З метою захисту інтересів кредиторів платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, зобов'язаний письмово повідомити наступних кредиторів про податкову заставу та про характер і розмір забезпечених цією заставою зобов'язань, а також відшкодувати збитки кредиторів, що можуть виникнути у разі неподання зазначеного повідомлення.

Закон України від 21 грудня 2000 року (п. 8.6 ст. 8) визначає процедуру узгодження проведення операцій з активами платника податків, що перебувають у податковій заставі.

Податкова заставка є тимчасовою примусовою мірою, спрямованою на забезпечення належного виконання податкового обов'язку по сплаті податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів. Пунктом 8.7 Закону України від 21 грудня 2000 року передбачені підстави припинення податкової застави.

§ 3. Податкова порука

Специфічним способом забезпечення виконання податкового обов'язку є податкова порука.

Порука як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку може бути використана у випадках, передбачених податковим законодавством. Даний спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку тісно пов'язаний із податковою заставою, про що свідчить закріплення механізму податкової поруки в п. 8.8 ст. 8 «Податкова заставка» Закону України від 21 грудня 2000 року.

Податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків, у випадку якщо банк-резидент поручається за нього.

Сторони договору податкової поруки — банк-поручитель і податковий орган. За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне ви-

конання платником податків обов'язків по погашенню його податкового зобов'язання або податкового боргу у встановлений строк та за процедурою, визначеною Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами». У випадку невиконання платником податків обов'язків по погашенню податкового зобов'язання чи податкового боргу банк-поручитель приймає на себе відповідальність за таке погашення у такому ж обсязі, як і платник податків.

Договір податкової поруки набирає сили після його повідомчої реєстрації у податковому органі за місцезнаходженням (місцем податкової реєстрації) платника податків, яка здійснюється на підставі надання податковому органу нотаріально засвідченого договору поруки. З дня видачі довідки про реєстрацію договору податкової поруки органом державної податкової служби банк-поручитель набуває всіх прав і обов'язків платника податків щодо строків погашення узгодженого податкового зобов'язання такого платника податків чи його податкового боргу, а також по оскарженню дій податкового органу.

§ 4. Пеня

Пунктом 1.4 Закону України від 21 грудня 2000 року пеня визначається як плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Порядок нарахування пені регулюється ст. 16 Закону України від 21 грудня 2000 року. Пеня нараховується на суму податкового боргу після закінчення встановлених строків погашення погодженого податкового зобов'язання.

Законодавець визначає певні особливості нарахування пені. Її нарахування починається:

1) при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків — від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання;

2) при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами — від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні.

У випадку якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового

зобов'язання і погашає його, пеня не нараховується. Винятком з цього правила є випадки:

а) неподання платником податків податкової декларації за період, протягом якого відбулося таке заниження;

б) якщо судом доведено вчинення посадовими особами платника податків або фізичною особою-платником податку умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

У разі коли керівник податкового органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків, незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Нарахування пені закінчується в день прийняття обслуговуючим банком платіжного доручення на сплату суми податкового боргу. У разі часткової сплати суми податкового боргу нарахування пені припиняється на таку сплачену частку.

Розмір нарахування пені становить 120 % річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті. Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків і зборів (обов'язкових платежів), крім пені за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

■ § 5. Адміністративний арешт активів

Процедура застосування адміністративного арешту активів платника податків як способу забезпечення зобов'язань регулюється ст. 9 Закону України від 21 грудня 2000 року. Адміністративний арешт активів платника податків є винятковим способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу.

Арешт активів полягає в забороні вчиняти платникам податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій по їх охороні, збереженню і підтриманню у належному функціональному та якісному стані. Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а стосовно фізичної особи — на будь-які її активи, крім тих, що не підлягають арешту відповідно до чинного законодавства.

Рішення про застосування арешту активів платника податків приймається керівником податкового органу (його заступником) за поданням відповідного підрозділу податкової міліції при наявності підстав, передбачених пп. 9.1.2 п. 9.1 ст. 9 Закону України від 21 грудня 2000 року.

Арешт активів платника податків може здійснюватися в двох формах:

1) повний арешт — виняткова заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування активами платника податків з їх тимчасовим вилученням або без такого. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їх зберіганням або втратою їх функціональних чи споживчих якостей, покладається на орган, що прийняв рішення про таке вилучення;

2) умовний арешт означає обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на такі активи, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платника податків з такими активами. Умовою надання такого дозволу керівником податкового органу є висновок податкового керуючого, що здійснення окремої операції платника податків не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Арешт може бути накладено на активи строком до 96 годин від години підписання відповідного дозволу керівником податкового органу (його заступником). Цей строк не може бути продовжений в адміністративному порядку, в тому числі за рішенням інших державних органів, за винятком випадків, коли власник арештованих активів не встановлений.

Контрольні питання

1. Гарантії забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів.
2. Податкова застава.
3. Податкова порука.
4. Пеня.
5. Адміністративний арешт активів.

Глава 19

Правовий статус податкових органів в Україні

§ 1. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави

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

Систему органів, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, становлять структури:

1. Податкові органи.
2. Митні органи.
3. Органи Пенсійного фонду України.
4. Органи Фонду соціального страхування по тимчасовій утраті працездатності.
5. Органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України.
6. Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

7. Міністерство внутрішніх справ.
8. Органи судової влади.
9. Органи, що здійснюють реєстрацію актів громадянського стану.
10. Органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів.
11. Органи місцевого самоврядування.

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

Митні органи. Діяльність митних органів в Україні регулюється декількома нормативними актами, до яких належить Митний кодекс України від 11 липня 2002 року, постанова Кабінету Міністрів України від 18 липня 2007 року «Положення про Державну митну службу», постанова Кабінету Міністрів України від 8 липня 1994 року «Про створення територіальних митних управлінь».

Систему митних органів становлять 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 містить у собі встановлення порядку й організацію переміщення через митний кордон товарів і предметів, обкладання митом, оформлення, здійснення контролю й інших заходів щодо реалізації митної політики в Україні.

Митні органи як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, стягують податок на додану вартість і акцизи, що застосовуються до товарів, увезених (що пересилається) на митну територію і що вивозяться з цієї території (тобто непрямі податки, стягнуті в подібних ситуаціях), мито, митні збори.

Органи Пенсійного фонду України.

Діяльність органів Пенсійного фонду в Україні регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 року «Про затвердження Положення про Пенсійний фонд України», Законом України від 26 червня 1997 року «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», Постановою правління Пенсійного фонду України від 29.12.2003 р. «Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до

Пенсійного фонду України». Контроль за правильним нарахуванням, своєчасним і повним перерахуванням і надходженням збору здійснюється також органами Пенсійного фонду України.

Органи Пенсійного фонду України як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, здійснюють контроль за повним і своєчасним надходженням у Пенсійний фонд України збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Дана функція забезпечується насамперед обліком платників, зобов'язаних сплачувати такий збір; визначенням диференційованих ставок збору для різних груп платників; визначенням недоїмки і пені за несвоєчасну сплату збору; визначенням джерела погашення недоїмки; дією системи звітності платників пенсійного збору, а також у цілому контролем за сплатою збору платниками.

Органи Фонду соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності. Грошові надходження у Фонд соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності регулюються на підставі постанови правління Фонду соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності від 26 червня 2001 року «Про затвердження Інструкції про порядок надходження, обліку і витрати коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності».

Органи Фонду соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, здійснюють контроль за надходженням страхових внесків у Фонд соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності насамперед від осіб, що є обов'язковими страховиками. Дана функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням диференційованих ставок страхового внеску для різних груп платників; дією системи звітності платників по даному платежу.

Органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України. Сплата страхового внеску в даний Фонд регулюється постановою правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України від 12 липня 2007 року «Про затвердження Інструкції про порядок перерахування, обліку і витрати страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України».

Органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань України як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, контролюють надходження страхових внесків у даний Фонд насамперед від осіб, що є обов'язковими страховиками такого Фонду. Дана функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням диференційованих ставок страхового внеску для різних груп платників; дією системи звітності платників по даному платежу.

Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття. Сплата внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття регулюється Наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18 грудня 2000 р. «Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття й обліку їх надходження у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття».

Органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, здійснюють контроль за надходженням страхових внесків у даний Фонд. Дана функція забезпечується обліком обов'язкових і добровільних страховиків; визначенням диференційованих ставок страхового внеску для різних груп платників; дією системи звітності по даному платежу.

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

Відповідно до Наказу Міністерства внутрішніх справ України від 11 січня 1999 року «Про затвердження Інструкції про порядок видачі міністерствам і іншим центральним органам виконавчої влади, підприємствам, установам, організаціям, господарським об'єднанням і громадянам дозволів на право відкриття і функціонування штемпельно-граверних майстерень, виготовлення печаток і штампів, а також порядку видачі дозволів на оформлення замовлень на виготовлення печаток і штампів» для одержання дозволів на вищезазначені дії надається пакет документів. При цьому платіжні доручення чи квитанції

про оплату дозволу — невід’ємна частина документів, що надаються в міліцію.

Органи судової влади. При розгляді органів судової влади як органів, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, мова насамперед йде про стягнення 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».

У зв’язку з цим судова влада зовсім обґрунтовано бере участь у фінансовій діяльності держави насамперед на стадії мобілізації коштів у публічні фонди.

Органи, що здійснюють реєстрацію актів громадянського стану. Органи, що здійснюють реєстрацію актів громадянського стану як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, як і органи судової влади, стягують плату (державне мито) за здійснення юридично значущих дій в інтересах платників і видачу їм відповідних документів. Відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року «Про державне мито» державне мито стягується за здійснення таких актів громадянського стану: реєстрація шлюбу, реєстрація розірвання шлюбу, реєстрація зміни прізвища, ім’я та по батькові, реєстрація повторної зміни прізвища, ім’я і по батькові, не пов’язаного з реєстрацією шлюбу, за видачу свідоцтва у зв’язку зі зміною, доповненням, виправленням і відновленням записів про реєстрацію громадянського стану, за видачу повторних свідоцтв про реєстрацію актів громадянського стану і т. ін.

Органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів. Органи, що здійснюють реєстрацію механічних транспортних засобів (органи державтоінспекції), як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави, контролюють сплату податку з власників транспортних засобів на первісному етапі. Відповідно до Закону України від 11 грудня 1991 року (у ред. від 6 грудня 2006 року) «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» платники податку зобов’язані пред’являти органам, що здійснюють реєстрацію чи перереєстрацію технічний огляд транспортних засобів квитанції чи платіжні доручення про сплату податку як за попередній, так і за поточний період.

Органи місцевого самоврядування. Органи місцевого самоврядування як органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані державні фонди, стягують плату за державну реєстрацію і перереєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності. Відповідно до Закону України 15 травня 2003 року «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» для державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності останній надає в орган державної реєстрації пакет документів, серед яких в обов'язковому порядку повинен бути документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

■ § 2. Система податкових органів

У системі органів, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди, державні податкові органи займають головне місце, оскільки контролюють своєчасне і повне надходження податків і зборів, що сплачуються на території України. Дане повноваження є їх основним, оскільки саме з цією метою і створена така спеціалізована структура.

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

Виділяють такі загальні функції всіх підрозділів Державної податкової служби (загальні функції податкових органів):

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

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

3. 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.

4. 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.

5. Застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції в порядку і розмірах, установлених законом, тощо.

§ 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 підкреслюючи відмінності в змісті державно-владних повноважень, різний статус суб'єктів, що входять у систему таких органів, підпорядкованість однієї владної структури іншій.

Державна податкова адміністрація України є вищою ланкою в системі органів державної податкової служби. Податкові інспекції, будучи самостійними організаційно-відокремленими органами в системі органів державної податкової служби, виступають насамперед структурними підрозділами Державної податкової адміністрації України, перебуваючи у відносинах підпорядкування, і діють у межах встановлених законом процедур. Таким чином, закріплені 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 із наявністю тісних зв'язків, об'єднаних у єдину систему, — систему органів державної податкової служби України.

Повноваження податкових адміністрацій і податкових інспекцій закріплені насамперед у Законі України від 4 грудня 1990 року (у ред. від 24 грудня 1993 року) «Про державну податкову службу в Україні», Законі України від 21 грудня 2000 року «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами».

§ 4. Податкова міліція

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

Податкова міліція являє собою спеціалізований правоохоронний державний орган виконавчої влади, що забезпечує законність і правопорядок у сфері податкових правовідносин та діє в складі органів державної податкової служби. Податкова міліція — це воєнізований, контролюючий, оперативно-розшуковий і одночасно правоохоронний орган.

Завданнями податкової міліції є:

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

2. Розшук платників, що ухиляються від сплати податків, інших платежів.

3. Попередження корупції в органах державної податкової служби і виявлення її фактів.

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

До складу податкової міліції входять:

– Головне управління податкової міліції, Слідче управління податкової міліції, Управління по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби Державної податкової адміністрації України;

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

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

Податкова міліція відповідно до покладених на неї завдань: 1) приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здійснює у встановленому порядку їх перевірку і ухвалює по них передбачені законом рішення; 2) здійснює відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, уживає заходів по відшкодуванню заподіяних державі збитків; 3) виявляє причини й умови, що сприяли здійсненню злочинів і інших правопорушень у сфері оподаткування, уживає заходи по їх усуненню і т. ін.

Контрольні питання

1. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави.
2. Система податкових органів.
3. Податкові адміністрації і податкові інспекції.
4. Податкова міліція.

§ 1. Поняття, види і методи податкового контролю

Функціонування системи оподаткування передбачає формування системи державних органів, що здійснюють контроль за повним і своєчасним виконанням платниками податків податкового обов'язку.

Податковим контролем є спеціальний вид державного фінансового контролю, що здійснюється органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами, спрямований на забезпечення додержання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок чи забезпечують його реалізацію.

Метою податкового контролю є забезпечення належного рівня доходів централізованих публічних грошових фондів, що є важливою складовою економічної безпеки держави. Законом України від 4 грудня 1990 року (у ред. від 24 грудня 1993 року) «Про державну податкову службу в Україні» як найважливіше завдання органів державної податкової служби визначено здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством.

Види податкового контролю класифікуються за декількома підставами.

І. Залежно від суб'єктів, що здійснюють контрольні функції:

1. Державний — податковий контроль, що здійснюється державними органами. У цьому випадку органи, що здійснюють податковий контроль, поділяються на:

– органи загальної компетенції (здійснюють податковий контроль поряд зі своєю основною діяльністю);

– органи спеціальної компетенції (спеціально створені для здійснення податкового контролю — податкові адміністрації (інспекції), податкова міліція).

2. Незалежний — податковий контроль, що здійснюється аудиторськими чи громадськими організаціями.

II. За строками здійснення контролю:

1. Оперативний — податковий контроль, що здійснюється у межах звітного періоду на підставі кількісних і якісних показників контролюваної операції.

2. Періодичний — податковий контроль, що здійснюється після закінчення звітного періоду на підставі аналізу документів звітності та інших джерел.

III. За джерелами контролю:

1. Документальний — податковий контроль, що здійснюється на підставі аналізу документів, що відображають показники контролюваного об'єкта або діяльності суб'єктів.

2. Фактичний — податковий контроль, що здійснюється на підставі фактичного аналізу контролюваного об'єкта чи діяльності контрольованих суб'єктів (наприклад, обстеження, обмірювання, перерахування, зважування контрольної закупівлі тощо).

При здійсненні податкового контролю використовується кілька методів.

А. Здійснення обліку платників податків.

Б. Здійснення податкової перевірки.

В. Обстеження територій і приміщень, де можуть перебувати об'єкти, що підлягають оподаткуванню або використовуються для одержання об'єктів оподаткування.

§ 2. Податкова перевірка: зміст та види

Основним методом податкового контролю є податкова перевірка. Серед основних прав органів державної податкової служби Закон України від 4 грудня 1990 року (у ред. від 24 грудня 1993 року) «Про державну податкову службу в Україні» встановлює 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 контрольних-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 і т. ін.

Податкова перевірка є діяльністю податкових органів з дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаною із обчисленням та сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасності й повноти сплати податків і зборів, правильності ведення податкового обліку, надання податкової звітності.

Об'єктом податкової перевірки є фінансово-господарська діяльність 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 системах, що використовуються для розрахунків зі споживачами, та інших документах, незалежно від способу надання інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів.

Суб'єктами податкових перевірок, з одного боку, є підприємства, установи, організації будь-якої форми власності, фізичні особи (громадяни України, іноземці й особи без громадянства), тобто платники податків, а з другого боку — посадові особи органів державної податкової служби, що безпосередньо здійснюють діяльність з проведення податкових перевірок з метою забезпечення додержання податкового законодавства.

Види податкових перевірок.

1. Камеральна — податкова перевірка, що проводиться за місцем перебування податкового органу в момент надання платником податків звітних документів і податкових розрахунків на підставі відомостей, що містяться в них, а також відомостей, що містяться в документах, які знаходяться в податкових органах і відображають відомості про діяльність платників податків.

2. Виїзна — податкова перевірка, що здійснюється за місцем перебування платника податків або об'єкта податкового контролю на підставі даних податкових декларацій та наявних у податкових органах документів і відомостей про діяльність платника податків, а також отриманих у нього документів і відомостей.

Відповідно до Указу Президента України від 23 липня 1998 року «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» виїзні перевірки, що здійснюються органами виконавчої влади, уповноваженими від імені держави на проведення перевірок фінансово-господарської діяльності (контролюючими органами), поділяються на планові та позапланові.

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

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

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

в) органи державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби та органи державної податкової служби в межах їх компетенції — стосовно бюджетних позик, позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання бюджетних коштів, коштів позабюджетних фондів, а також належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів.

Плановою виїзною перевіркою визнається перевірка фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачена в плані роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такого суб'єкта чи за місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка. Порядок проведення виїзної планової перевірки регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 21 липня 2005 року «Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)».

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

а) за наслідками зустрічних перевірок виявлено факти, які свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства;

б) суб'єктом підприємницької діяльності не подано в установлений строк документи обов'язкової звітності;

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

г) суб'єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;

д) у разі виникнення необхідності у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з суб'єктом підприємницької діяльності, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів від дня отримання запиту;

е) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства.

3. Комплексна — податкова перевірка, що здійснюється стосовно дотримання податкового законодавства в цілому. У цьому випадку перевіряються всі документи і бухгалтерські записи від дати попередньої перевірки, а при необхідності — і за більш тривалий період. Відповідно до Наказу Державної податкової адміністрації України від 30 липня 1998 року «Про порядок періодичності перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торгових і інших приміщень» при проведенні комплексних перевірок ними повинні бути охоплені усі види податків, зборів та інших обов'язкових платежів у бюджет, перевірене додержання діючого податкового законодавства в цілому.

4. Тематична — податкова перевірка, що здійснюється стосовно дотримання окремих норм податкового законодавства. При цій перевірці аналізується частина первинних документів за певний період часу (місяць чи більше). Якщо в ході тематичної перевірки будуть виявлені серйозні порушення податкового законодавства, то це може стати причиною проведення комплексної податкової перевірки.

5. Зустрічна — податкова перевірка, що здійснюється як частина камеральної або виїзної й полягає у співставленні відомостей, підтверджених документально, про діяльність окремого платника податків, що мають інші особи, з відомостями, які відображені в документах самого такого платника податків. Зустрічні перевірки суб'єктів підприємницької діяльності чи громадян проводяться державними податковими органами в міру виникнення необхідності в їх проведенні.

6. Оперативна — перевірка, що проводиться з метою визначення факту дотримання чи недотримання суб'єктами підприємницької діяльності, що здійснюють розрахунки зі споживачами за готівку, вимог податкового законодавства, виявлення порушень, а також одержання інформації в інтересах повноти, своєчасності і правильності сплати в бюджети і державні цільові фонди податків і зборів (обов'язкових платежів).

7. Повторна — вторинна перевірка податковим органом обов'язків платника податків. Повторна податкова перевірка допускається при реорганізації чи ліквідації організації — платника податку, а також у порядку контролю вищестоящого податкового органу за податковим органом, що проводив податкову перевірку.

Контрольні питання

1. Поняття, види і методи податкового контролю.
2. Податкова перевірка: зміст та види.

Відповідальність за порушення податкового законодавства

§ 1. Підстави відповідальності за порушення податкового законодавства

Порушення приписів правових норм завдає суспільству істотну шкоду. Різні причини, умови, суб'єкти і характер учинених протиправних діянь не виключають наявності загальних ознак правопорушення. Держава, видаючи норми права, визначає юридичну відповідальність суб'єктів, незалежно від їх волі і бажання. У цьому полягає державно-примусовий характер юридичної відповідальності. Особливістю подібних заходів у галузі оподаткування є захист державою фінансових основ існування — централізованих грошових фондів.

Підставою відповідальності є винне, передбачене законом суспільно небезпечне діяння, що має певні юридичні ознаки. Як сукупність цих ознак, що визначають конкретне діяння як правопорушення, і виступає склад правопорушення.

Загальними ознаками, характерними для всіх видів правопорушень, у тому числі і для податкових, є такі:

- 1) суспільна небезпека (або шкідливість) діяння;
- 2) протиправність дій чи бездіяльності;
- 3) винна поведінка як результат вільного волевиявлення правопорушника;
- 4) караність.

Таким чином, податкове правопорушення — протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язана з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність.

Під складом правопорушення розуміється закріплена правовими нормами сукупність ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення.

Об'єктом правопорушення є суспільні відносини, що регулюються і охороняються правом. У сфері податкового права такими відносинами є відносини, що регулюють встановлений порядок реалізації податкового обов'язку платником податків, порядок обчислення, сплати, стягування податків, подання податкової звітності і здійснення податкового контролю. Фактично об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави, у процесі реалізації яких формується дохідна частина бюджетів і державних цільових фондів.

Об'єктивна сторона правопорушення є його зовнішнім вираженням. Зміст об'єктивної сторони утворює протиправне діяння, його суспільно несприятливі наслідки, причинний зв'язок між діянням і його наслідками. Об'єктивна сторона податкового правопорушення характеризується протиправністю дії (бездіяльності) суб'єкта, за яку передбачена юридична відповідальність. Цей елемент складу податкового правопорушення характеризує зовнішні прояви правопорушення в об'єктивній дійсності (момент учинення (закінчення) правопорушення, спосіб, повторність і т. ін.).

Суб'єктом правопорушення визнається осудна особа, що досягла певного віку, на яку відповідно до чинного законодавства може бути покладено юридичну відповідальність.

Суб'єктивна сторона правопорушення характеризує внутрішню сторону правопорушення, що відображає індивідуальну волю особи, спрямовану на досягнення певних цілей, яка конкретизує психічні процеси, що відбуваються в її свідомості. Із суб'єктивної сторони правопорушення характеризується наявністю вини (психічним ставленням особи до вчиненого). Ступінь її разом з мотивом, метою правопорушення залежить від характеру оцінки правопорушником своїх діянь, передбачення суспільно небезпечних наслідків цього.

Доцільним здається закріпити конкретні склади податкових правопорушень за двома напрямками:

— матеріальні склади, пов'язані в основному з приховуванням чи заниженням об'єкта оподаткування;

— формальні склади, що полягають у неподанні чи несвоєчасному поданні до податкового органу необхідних документів.

§ 2. Класифікація податкових правопорушень

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями.

а) залежно від об'єкта:

— приховування доходу;

— заниження доходу;

— відсутність обліку об'єкта оподаткування чи ведення його з порушенням установленого порядку;

— несвоєчасна сплата податку;

— неподання документів та іншої інформації тощо;

б) залежно від спрямованості діянь:

— правопорушення проти прав і свобод платників податків;

— правопорушення проти порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності;

— правопорушення проти реалізації контролюючими органами функцій податкового контролю тощо;

в) залежно від характеру санкцій і галузей, що їх закріплюють:

— кримінальна;

— адміністративна;

— фінансова.

Кримінальна відповідальність передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України від 5 березня 2001 року за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах. Слід підкреслити положення ч. 4 ст. 212 КК України: «особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою та 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 несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків характеризується деякими особливостями:

— суб'єктами є фізичні особи (платники податків або посадові особи);

— регулюється кримінально-правовими нормами;

— здійснюється тільки в судовому порядку;

— має певні процесуальні особливості.

Законодавець пов'язує застосування кримінальної відповідальності саме з умисним ухиленням від виконання податкового обов'язку, тобто таке діяння повинне бути вчинене тільки з прямим умислом.

Окремою статтею Кримінального кодексу України (212¹) встановлена кримінальна відповідальність і за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до Пенсійного фонду України коштів у значних, великих та особливо великих розмірах. Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами 1 чи 2 цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також відшкодувала шкоду, завдану Пенсійному фонду України їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Адміністративна відповідальність являє собою заходи адміністративного впливу на підставі адміністративно-правових норм за вчинення податкового правопорушення.

Підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення (проступку). Подібні діяння закріплені в Кодексі України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року (ст. 164¹ «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат»; ст. 164² «Порушення законодавства з фінансових питань»; ст. 165¹ «Порушення законодавства у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування».

До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті громадяни і посадові особи, винні в порушенні податкового законо-

давства. Адміністративній відповідальності підлягають осудні особи, що досягли до моменту вчинення правопорушення шістнадцятирічного віку. З усіх видів адміністративних стягнень податковим органам надане право використовувати адміністративний штраф. Особливостями адміністративних санкцій є їх застосування в разі відсутності тяжких правових наслідків; застосування за нетяжкі податкові правопорушення (проступки) і те, що застосування адміністративних санкцій не тягне за собою судимості.

Фінансова відповідальність передбачає покарання уповноваженим органом платника податків за вчинення податкового правопорушення в порядку, встановленому фінансово-правовими нормами, з метою реалізації суспільних інтересів по забезпеченню грошових надходжень у бюджет.

Відповідальність за порушення податкового законодавства реалізується шляхом:

- стягнення всієї суми прихованого чи заниженого платежу в бюджет у формі податку, збору, іншого обов'язкового платежу;
- штрафу (накладається податковим органом);
- пені, що стягується з платника за порушення строку сплати податку, збору, іншого обов'язкового платежу.

Сплата сум, нарахованих податковим органом за порушення податкового законодавства, регулюється конкретними нормативними актами, що характеризують окремі види податків чи відповідальність платників податків. Механізм застосування штрафних санкцій викладений у ст. 17 Закону України від 21 грудня 2000 року та деталізований Наказом Державної податкової адміністрації України від 17 березня 2001 року «Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби».

Поряд зі штрафом сплата пені також розглядається як міра фінансової відповідальності, а саме як плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання. Порядок ведення органами державної податкової служби обліку нарахування і погашення пені, що справляється з платника податків у зв'язку із несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов'язання регулюється Наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2001 року «Інструкція про порядок нарахування та погашення пені».

Застосування санкцій можна класифікувати за декількома підставами.

А. За характером впливу:

1. Безпосереднє покарання — санкції, що впливають безпосередньо на платника, його майновий стан (позбавлення волі, штраф, конфіскація об'єктів обкладання тощо);

2. Опосередковане покарання — санкції, що безпосередньо не заподіюють майнових втрат платнику, але зменшують його доходи у перспективі чи обмежують його діяльність (арешт коштів на рахунках, зупинення діяльності підприємства тощо).

Б. За галузевим характером (кримінальна, адміністративна, фінансова).

Контрольні питання

1. Підстави відповідальності за порушення податкового законодавства.
2. Класифікація податкових правопорушень.

Глава 22

Усунення подвійного оподаткування

§ 1. Поняття подвійного оподаткування

Поняття «подвійне оподаткування» означає обкладання одного податкового об'єкта в окремого платника тим самим (чи аналогічними) податком за той самий відрізок часу (найчастіше податковий період).

Проблема подвійного оподаткування перебуває на своєрідному стику категорій об'єкта оподаткування і платника. З одного боку, виникає досить складна ситуація при визначенні оподатковуваної бази, тому що її непросто виділити при різноманітті доходів за межами держави й у її межах. З другого, розмежування платників на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і відповідно податкових вилучень.

Стаття 18 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування», що регулює усунення подвійного оподаткування, зараховує суму доходу або прибутку, отриману платником за кордоном, у загальну суму доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні, і враховується при визначенні розміру податку. При цьому розмір зарахованих сум не може перевищувати суму податку, що підлягає сплаті в Україні. У такому випадку обов'язковим є письмове підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави про факт сплати податку і наявності міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування.

Подвійне оподаткування не обов'язково означає буквальне використання однакових податкових важелів, воно можливе і при частковому накладенні одного об'єкта на інший, причому це може відбуватися як у рамках однієї держави, так і в разі дії різних податкових систем. Важливо зазначити, що подвійне оподаткування стосується протиріч, що полягають в однотипних податкових механізмах (наприклад, у системі прямих чи непрямих податків), але не при оподаткуванні об'єктів різних за типом податків (прямих і непрямих).

§ 2. Види подвійного оподаткування

Виділяють кілька видів подвійного оподаткування, серед яких найбільш поширені:

1. Внутрішнє — подвійне оподаткування в країнах, де той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць. Воно може виступати як:

— вертикальне — сплата однакового податку на місцевому і державному рівні (у Швеції, наприклад, сплачуються місцевий і державний прибутковий податок);

— горизонтальне — оподаткування на одному адміністративному рівні за рахунок відмінностей у визначенні об'єкта оподаткування. (Наприклад, у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах вважаються доходом тільки доходи громадян, отримані в його межах; у других — тільки доходи, отримані за межами штату; у третіх — усі види доходів.)

2. Зовнішнє (міжнародне) — оподаткування, при якому зіштовхуються національні законодавства у визначенні об'єкта чи оподаткування платника; коли платник розглядається як зобов'язана особа за аналогією із законодавством іншої держави.

§ 3. Шляхи і методи усунення подвійного оподаткування

Усунення подвійного оподаткування може здійснюватися двома шляхами:

— односторонньо — зміною національного податкового законодавства;

— двосторонньо (багатосторонньо) — на основі міжнародних угод, шляхом приведення у певну відповідність національних податкових законодавств.

Для усунення подвійного оподаткування використовуються кілька методів.

1. Відрахування — обидві договірні країни обкладають дохід податком, але за умови вирівнювання до рівня податку в країні з меншим розміром податку.

2. Звільнення — означає право на оподаткування певного виду доходу, що належить одній з договірних сторін. При цьому перелічуються доходи, які оподатковуються в одній країні і звільняються від обкладання в іншій.

3. Кредит (зовнішній податковий кредит) — залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань.

4. Знижка — розглядається податок, сплачений за кордоном, як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню. Кредит і знижка дуже схожі, хоча між ними існують принципові відмінності: кредит зменшує розмір податку, що підлягає сплаті, а знижка зменшує об'єкт оподаткування.

§ 4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування

Міжнародний договір є найважливішим джерелом міжнародного податкового права. Податкова угода, як підкреслює С. Г. Пепеляєв, має подвійну природу. Дійсно, з одного боку, вона регулюється міжнародним правом, з другого боку, після її інкорпорації в національне податкове право стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства.

За юридичною чинністю міжнародні податкові угоди бувають двох видів.

I. Угоди, які мають більшу юридичну чинність порівняно з національними податковими законами. Так, відповідно із ст. 19 Закону України від 18 лютого 1993 року, якщо міжнародним договором України, ратифікованим Верховною Радою України, встановлено інші правила ніж ті, що їх містять закони України про оподаткування, то застосовуються правила міжнародного договору.

II. Угоди, що мають рівну юридичну чинність (США, Велика Британія). Дана ситуація породжує масу протиріч, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних за силою національних і міжнародних норм, хоча після затвердження міжнародного договору він перетворюється на акт, рівний національному, і за особливостями використання мало чим відрізняється від нового національного закону.

Міжнародні угоди, що регулюють податкові відносини, можна об'єднати в три групи.

1. Умовно податкові — угоди, у яких питання оподаткування регулюються поряд з іншими, та не становлять предмет податкового чи фінансового права.

2. Загальноподаткові — угоди щодо загальних, основних проблем оподаткування між договірними країнами (угоди про усунення подвійного оподаткування).

3. Обмежено-податкові — угоди, що обумовлюють застосування механізму оподаткування відносно конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподаткування.

Контрольні питання

1. Поняття подвійного оподаткування.
2. Види подвійного оподаткування.
3. Шляхи і методи усунення подвійного оподаткування.
4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування.

ОСОБЛИВА ЧАСТИНА

Глава 23

Податок на додану вартість

§ 1. Поняття податку на додану вартість

Поява податку на додану вартість в податкових системах була пов'язана з певним етапом розвитку економіки. Країни Європи перейшли на цей податок в основному в період 1967–1973 років після тривалого існування податку з обороту. У державах Західної Європи він виник як певний механізм, що гальмує споживання, на стадії значного зростання виробництва і припало це на період другої половини 50-х років XX ст. Ідея запровадження податку на додану вартість належить М. Лоре (Франція), який у 1954 році представив схему його дії. Цей податок мав замінити податок з обороту. Повне його введення у Франції було завершено в 1968 році, а його поширення сприяло прийняттю I і III директив Єдиного економічного співтовариства (1967 р.), відповідно до яких податок на додану вартість затверджувався як основний непрямий податок для країн — членів цього Співтовариства. І на сьогодні основною ланкою бюджетної системи Франції є податок на додану вартість, що становить приблизно 45 % від усіх податкових надходжень.

Дебатами в Конгресі і визнанням недоцільності зміщення оподаткування у бік непрямого закінчилася спроба введення цього податку в Сполучених Штатах Америки. Нині у 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 цей податок припадає приблизно 13,8 % податкових надходжень бюджетів країн і 5,5 % валового внутрішнього продукту. Перевага, що віддається податку на додану вартість в багатьох 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 є непрямим податком, який виступає часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.

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

Нині механізм справляння податку на додану вартість регулюється Законом України від 3 квітня 1997 року «Про податок на додану вартість» (далі — Закон України від 3 квітня 1997 року)¹. Механізм реалізації податку на додану вартість характеризується найбільш чіткою державною визначеністю і прив'язкою. Дійсно, податок на додану вартість — один з небагатьох податків у податковій системі України, що повністю надходить до Державного бюджету. Інші податки, що віднесені законодавством до загальнодержавних, можуть надходити як до місцевих бюджетів, так і розподілятися між Державним і місцевими бюджетами.

§ 2. Платник податку на додану вартість

Платник податку — особа, яка зобов'язана здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, чи особа, яка імпортує товари на митну територію України (п. 1.3 Закону України від 3 квітня 1997 року). 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

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156 (із подальшими змінами).

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.

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

– суб'єкт підприємницької діяльності, у тому числі підприємство з іноземними інвестиціями;

– інша юридична особа, що не є суб'єктом підприємницької діяльності;

– фізична особа (громадянин, іноземний громадянин та особа без громадянства), яка здійснює діяльність, віднесenu до підприємницької відповідно до законодавства або імпортує товари на митну територію України;

– представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи (п. 1.2 Закону України від 3 квітня 1997 року).

Платники податку розділені на такі три групи:

1. Особи, що здійснюють або планують здійснювати господарську діяльність та реєструються за своїм добровільним рішенням як платники цього податку.

2. Особи, що підлягають обов'язковій реєстрації як платники цього податку.

3. Особи, які імпортують товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають оподаткуванню цим податком (ст. 2 Закону України від 3 квітня 1997 р.).

Особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку в таких випадках:

а) коли загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 300 000 гривень (без урахування ПДВ);

б) особа, яка уповноважена вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають унаслідок поставки послуг

підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності та підприємствами зв'язку, що перебувають у підпорядкуванні платника податку, в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

в) особа, яка поставляє товари (послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж, при цьому особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України (ст. 2 Закону України від 3 квітня 1997 року).

Наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 року було затверджено Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість. Реєстр платників податку на додану вартість — це автоматизована система збору, накопичення і обробки даних про осіб, які зобов'язані здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем. Створення й ведення Реєстру здійснюється центральним органом державної податкової служби України.

Реєстр створюється для забезпечення єдиних принципів ідентифікації платників податку на додану вартість, їх реєстрації в органах державної податкової служби, здійснення контролю за справлянням цього податку, організації суцільного і вибіркового аналізу тощо. Для реєстрації особи як платника податку на додану вартість необхідно, щоб ця особа була поставлена на облік в органах Державної податкової служби за місцем її перебування або за місцем проживання. Будь-якій особі, яка реєструється як платник ПДВ, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для справляння цього податку. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку до моменту анулювання реєстрації платника ПДВ.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Одним із найважливіших елементів правового механізму податку на додану вартість є об'єкт оподаткування. Взагалі під цим поняттям розуміють майно, доходи, прибуток, вартість товарів (робіт, послуг) або інші категорії, що мають вартісні і кількісні характеристики, із наявністю яких у платника законодавство пов'язує виникнення податкового обов'язку. При цьому слід звернути увагу на необхідність розмежування об'єкта податкових правовідносин і об'єкта оподаткування.

Об'єктом податкових правовідносин фактично є гроші, що надходять до централізованих грошових фондів у вигляді податків і зборів. М. П. Кучерявенко вважає, що поняття об'єкта оподаткування передбачає два підходи — правовий (широкий) і законодавчий (вужький). 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 оподаткування. У вужькому значенні це поняття визначається як прибутки (їх частина), вартість ряду товарів, майно платників податків тощо.

Стаття 3 Закону України від 3 квітня 1997 року має назву «Об'єкт оподаткування та операції, що не є об'єктом оподаткування». Об'єктом оподаткування по податку на додану вартість є операції платників податку:

1. Поставки товарів та послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу (орендарю).

2. Ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту.

3. Вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту, поставки транспортних послуг з перевезення пасажирів, вантажобагажу та вантажу за межами державного кордону України.

База оподаткування операцій з поставки товарів (послуг) визначається з їх договірної (контрактної) вартості, за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів, згідно із законами України з питань оподаткування (за винятком податку на додану вартість, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку, що включається до ціни товарів (послуг)) (ст. 4 Закону України від 3 квітня 1997 року).

Для товарів, які імпортуються 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 пере-

тину митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з імпортом таких товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну товарів (робіт, послуг) згідно з законами України з питань оподаткування. (ст. 4 Закону України від 3 квітня 1997 року).

При наданні послуг із транзитного перевезення (переміщення) товарів (вантажів, пасажирів) митною територією України база оподаткування розраховується виходячи з вартості послуг із такого транзитного перевезення (переміщення), наданих на митній території України (з урахуванням відстані від пункту першого перетину державного кордону України до пункту останнього перетину державного кордону України) (ст. 4 Закону України від 3 квітня 1997 року).

■ § 4. Ставки податку на додану вартість

Податкова ставка являє собою величину податкових нарахувань на одиницю виміру податкової бази. Законодавець України не передбачає закріплення норми, що дає визначення ставки податку. У Законі України від 18 лютого 1997 року йдеться лише про незмінність податкової ставки протягом бюджетного року. Особливістю законодавчого регулювання ставки податку на додану вартість є фактично її однозначність, коли по більшості операцій закріплюється винятково одна ставка податку — базова.

Більшість європейських країн встановлюють кілька видів ставок: знижену, підвищену і стандартну. Знижена застосовується, як правило, до продовольчих товарів і медичних послуг, підвищена — до предметів розкоші. Для зменшення регресивного характеру податку ці країни використовують і повне звільнення деяких товарів і послуг від оподаткування, що відбувається у двох формах — відсутності ставки і нульової ставки. Такі методи усувають оподаткування при продажу товару чи послуги кінцевому споживачу. У країнах Єдиного економічного співтовариства нульова ставка встановлена також на експортні товари. Наприклад, в Іспанії, стандартна ставка податку становить 16 %; знижена — 4 % і 7 % (щодо лікувальних засобів, газет тощо) підвищена — 28 % (на предмети розкоші й автомобілі). Звільнені від

податку на додану вартість медичні і стоматологічні послуги, освіта, страхування тощо. Уніфікація по Єдиному економічному співтовариству передбачає використання стандартної ставки — 18,6 % і зниженої — 5,5 %.

Статтею 6 Закону України від 3 квітня 1997 року закріплюється ставка в 20 %. Зазначимо, що ставка на рівні 20–28 % має негативний вплив на високотехнологічні підприємства, а також стимулює інфляційні процеси в цілому. Це обумовлено тим, що податок на додану вартість є податком на кінцевого споживача і при його великій ставці відбувається зростання цін, що знижує купівельну спроможність населення.

Стаття 6 Закону України від 3 квітня 1997 року стосується і податкових пільг, тому що закріплює нульову ставку, а фактично — перелік тих операцій, в яких обороти від реалізації товарів (робіт і послуг) не оподатковуються. Нульова ставка застосовується відносно операцій з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України. За нульовою ставкою оподатковуються операції з поставки послуг, що складаються із робіт з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або одержувачем-нерезидентом. Товари вважаються експортованими платником податку, в разі якщо їх експорт засвідчений належно оформленою митною вантажною декларацією.

За нульовою ставкою оподатковуються також операції з поставки товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібної торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України. Поставка товарів (робіт, послуг) безмитними магазинами без нарахування податку на додану вартість може здійснюватися тільки фізичним особам, які виїжджають за митний кордон України, або фізичним особам, які переміщуються транспортними засобами, що належать резидентам та знаходяться поза митними кордонами України.

Здається доцільним зберегти в чинному законодавстві дворівневий підхід до ставки податку на додану вартість, за умови якщо перший рівень буде закріплювати загальну (базову) ставку, а другий — пільгову. Так, загальна ставка може застосовуватися на рівні 15–17 %, тоді як пільгова буде дорівнювати 5–7 %. Остання може застосовуватися при оподаткуванні соціально значущих для суспільства дій (реалізація ліків, продуктів дитячого харчування тощо).

§ 5. Пільги щодо податку на додану вартість

Необхідно зазначити, що законодавець не зовсім вдало закріпив систему податкових пільг щодо податку на додану вартість. Труднощі їх застосування полягають у тому, що вони фактично розміщені по всьому законодавчому акту. Так, ч. 2 ст. 3 Закону України від 3 квітня 1997 року «Про податок на додану вартість» виділяє операції, що не є об'єктами оподаткування, перелік яких у декілька разів більш значний, ніж саме визначення об'єкта оподаткування; ст. 5 закріплює операції, що звільняються від оподаткування; ст. 6 у ч. 2 містить фактично пільгу — нульову ставку податку; ч. 4 ст. 7 — закріплює пільговий режим податкового кредиту. Така розширена система пільгових режимів створює певну неузгодженість між ними і навряд чи може закріпити єдиний підхід до звільнень при обчисленні та сплаті податку.

М. П. Кучерявенко, який виділяє механізм звільнення від податку на додану вартість, підкреслює, що він складається з: а) звільнення товарів (робіт, послуг) з правом відрахування сум податку, сплачених постачальником; б) звільнення від податку без надання права відрахування сплаченого постачальниками податку.

Чітка імперативна спрямованість у регулюванні державою податку на додану вартість простежується і в своєрідному підході до податкових пільг, коли законодавцем виділяється дещо спрощений вичерпний перелік несуттєвих випадків, які не можуть кардинально змінити надходження від цього податку. Так, пільги по податку на додану вартість торкаються звільнення від оподаткування операцій з продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями, продажу та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, продажу товарів спеціального призначення для інвалідів тощо.

Система пільг по досліджуваному податку досить різноманітна, і її становлять діючі статті Закону України від 3 квітня 1997 року «Про податок на додану вартість», що закріплюють оподаткування за нульовою ставкою, операції, що звільняються від оподаткування і які не є об'єктами оподаткування. Взагалі система пільг щодо податку на додану вартість включає три групи звільнень:

Перша група містить майно, товари (роботи, послуги), на які не нараховується цей податок. Наприклад, звільняються від оподаткуван-

ня операції з продажу товарів спеціального призначення для інвалідів, сільськогосподарська продукція (її переробка), видана за рахунок оплати праці робітникам сільськогосподарських підприємств (крім товарів, заборонених для оплати заробітної плати натурою, тощо).

Другу групу становить звільнення при перетинанні майна та імпортих матеріальних цінностей через митний кордон України (наприклад, експорт товарів за межі України).

Третя група включає звільнення для певних підприємств. Наприклад, звільняються від оподаткування податком на додану вартість представництва міжнародних організацій, які створюють і діють на території України відповідно до міжнародних договорів, у яких бере участь Україна. Як відомо, представництва міжнародних організацій не можуть розглядатися як дипломатичні представництва держав і принцип взаємності стосовно них не застосовується. Обсяг пільг і привілеїв, у тому числі щодо податку на додану вартість, для таких організацій та їх персоналу повинен визначатися відповідними положеннями міжнародних договорів України, згідно з якими вони створені.

§ 6. Порядок обчислення і сплати податку на додану вартість. Бюджетне відшкодування

Певні додаткові елементи правового механізму податку на додану вартість утворюють сукупність норм, які регулюють і його обчислення. Справа в тім, що на загальних підставах обчислення та сплату податку взагалі здійснює платник і в більшості випадків при цьому не розрізняються обов'язки формального та реального платника, оскільки при сплаті більшості податків це одна і та ж особа. Специфікою ж непрямих податків є відмежування реального платника і відповідно особи, яка обчислює податок, від формального. І при цьому обов'язок щодо обчислення та сплати податку закріплюється саме за формальним платником або податковим агентом, а не за особою, яка реально надає кошти, що містяться в ціні товару (робіт, послуг) як частка, яка охоплює суму податку на додану вартість.

Порядок обчислення цього податку полягає в тому, що реалізація товарів (робіт, послуг) здійснюється за цінами, які збільшені на суму податку на додану вартість.

Основою обчислення податку на додану вартість є вартість обороту, що оподатковується, який включає вартість реалізованих товарів (робіт, послуг) без включення до неї самої суми податку. Такий спосіб обчислення поширений і має назву «залікового», оскільки в залік вартості обороту зараховується вартість усіх товарів (робіт, послуг). Цей спосіб використовується в багатьох країнах світу, які справляють податок на додану вартість, у тому числі й в Україні. При використанні цього способу додана вартість включає суми, які додаються на стадії власного виробництва чи споживання до «старої» вартості, яка закріплюється в діючих засобах виробництва (спорудження, будови, механізми тощо) та використаній сировині. Фактично складові, які входять до вартості оподаткованого обороту, становлять суми амортизаційних відрахувань, які відносяться саме до цієї стадії виробництва, заробітної платні, відрахувань на соціальне страхування, прибутку.

Розрахунок податку таким способом має певні недоліки. Наприклад, не береться до уваги період між сплатою податку на додану вартість за придбані матеріали і повернення цієї суми від споживача у вартості реалізованої продукції. Необхідно звернути увагу, що перехід майна не завжди розглядається як підстава для нарахування податку на додану вартість (він може бути пов'язаний з безвідплатною передачею його з балансу на баланс між установами і організаціями, без зміни права власності на вказані об'єкти, і ця операція не повинна обкладатися цим податком).

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові кошти — дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої — дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

дата відвантаження товару, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податків.

Датою виникнення податкових зобов'язань під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка з подій, що настала раніше:

дата відвантаження платником податків товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податків;

дата оприбуткування платником податків товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання платником податків результатів робіт (послуг).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на розрахунковий рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом.

Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні (імпортуванні) товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпортуванні робіт (послуг) є дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Можна дещо по-різному підходити до регулювання цього елемента, але важливо при цьому базуватися на класичному підході до змісту податку. Він завжди має бути часткою доходу, який вже отриманий платником. Платник повинен віддати частку зароблених чи отриманих доходів на задоволення загальних потреб, утримання держави. Але тільки шкоду може заподіяти закріплення випадків, коли він повинен сплачувати податки ще до того моменту, як отримав прибуток.

По-перше, платник може не отримати його взагалі і тоді в нього не буде податкового обов'язку. По-друге, як можна визначити суму податку до сплати, коли фактично ще немає об'єкта оподаткування (при визначенні очікуваного обороту на підставі попередніх періодів). Потретьє, врешті-решт, такий механізм не вигідний і для держави. Пояснюється це тим, що платник у даному випадку, сплачуючи податок не з отриманих доходів, а із власних коштів, фактично буде змушений скорочувати розмір коштів, які виділяються ним для виробництва та збільшують оборот, що в кінцевому підсумку зменшує об'єкт оподаткування. Змушуючи платника сплачувати податок із зменшених власних коштів, держава фактично зменшує об'єкт оподаткування, з якого

буде обчислюватись сума податку, яка підлягає сплаті, і таким чином, своїми діями зменшує податкові надходження до бюджетів.

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, і сумою податкового кредиту звітного періоду.

Сплата податку провадиться не пізніше двадцятого числа місяця, що настає за звітним періодом. Сплата податку не виключає щомісячного звіту платників перед податковими органами у формі декларацій, які вони подають у встановленій формі. При цьому щомісячні розрахунки по даному податку, надані платниками до відповідних державних податкових інспекцій, є основними документами.

Суми податку на додану вартість зараховуються до Державного бюджету і використовуються в першу чергу для бюджетного відшкодування податку на додану вартість і формування бюджетних сум, що направляються як субвенції місцевим бюджетам.

Податкова звітність здійснюється платником податку, який надає податковому органу документи, які включають інформацію про обчислення і сплату податку. Податкові органи не можуть вимагати від платника податку інформації, яка не передбачена податковим законодавством, або надання податкової документації до настання строку. Податкова звітність платником податку може надаватися безпосередньо в податковий орган або надсилатися йому поштою. Цей документ повинен ґрунтуватися на даних податкового обліку доходів і витрат платника податку. Ненадання платником податкової звітності в строк не звільняє його від обов'язку здачі цієї звітності.

Бюджетне відшкодування — сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість з бюджету, у зв'язку з зайвою сплатою податку у випадках, визначених Законом України від 3 квітня 1997 року.

Якщо за результатами звітного періоду різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, і сумою податкового кредиту звітного періоду має негативне значення, то така сума підлягає (як зайво сплачена) відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України.

Операції по відшкодуванню сум податку здійснюються на підставі даних декларації з податку на додану вартість, що надається платни-

ками до органів державної податкової служби за місцем реєстрації, і стосується це тільки тих платників, у яких настали строки відшкодування податку на додану вартість відповідно до законодавства. Підставою для одержання відшкодування є дані винятково податкової декларації за звітний період.

Слід підкреслити, що за бажанням платника податків сума бюджетного відшкодування може бути цілком або частково зарахована на рахунок по даному податку, чи шляхом перерахування грошових сум з бюджетного рахунка на рахунок платника податку в установі обслуговуючого його банку, а також шляхом зарахування суми відшкодування в рахунок інших податків, зборів (обов'язкових платежів), що надходять до Державного бюджету України.

Строк, протягом якого належна платнику сума податку на додану вартість підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України, встановлюється в залежності від виду операцій, що здійснюються платником у звітному періоді.

Можна виділити групи платників, що можуть претендувати на відшкодування:

- звичайні платники, які суми відшкодування направляли на погашення заборгованості по податку на додану вартість минулих періодів і на зменшення своїх податкових зобов'язань протягом трьох наступних періодів;

- експортери, які надають розрахунок експортного відшкодування за результатами місяця і мають право на одержання відшкодування протягом 30 днів із дня надання;

- платники, що здійснюють операції на території України, які обкладаються по нульовій ставці, мають право на відшкодування протягом місяця, що настає після надання декларації, за період, у якому проведені ці операції.

У випадку відшкодування сум податку на додану вартість у рахунок погашення наданих платнику податку або його кредиторю (кредиторам) кредитів, отриманих під гарантії держави і бюджетних позичок розрахунки здійснюються між органом державної податкової служби за місцем реєстрації платника, якому здійснюється відшкодування податку на додану вартість, і кредитором, (кредиторами) платника.

Необхідно звернути увагу, що діючий порядок відшкодування податку на додану вартість викликає великі проблеми, певні деформації механізму відшкодування цього податку негативно відображаються на

загальній економічній ситуації і вимагають усунення. При значному збільшенні експорту до повернення може належати більше податку на додану вартість, ніж одержує бюджет.

На наш погляд, механізм бюджетного відшкодування краще і зручніше закріпити в законодавчому акті, який регулює загальні основи бюджетної системи України (Загальна частина Бюджетного кодексу). Пояснюється це тим, що бюджетне відшкодування пов'язано з рухом коштів, які надходять із Державного бюджету, а податкові правовідносини регулюють надходження коштів до бюджетів. Дійсно, важко в цьому випадку наполягати на бюджетних витратах, і одночасно віднести ці механізми до бюджетного регулювання теж неможливо, але значною мірою ці відносини вже не є предметом регулювання податкового права, тому що мова йде про рух коштів із Державного бюджету.

§ 7. Податкова накладна

Податкова накладна — один з найважливіших документів для осіб, зареєстрованих як платники податку на додану вартість. Вона є підставою для можливого отримання податкового кредиту в покупця і податкового обов'язку в продавця. Її відсутність не дає права включення до податкового кредиту будь-яких витрат щодо сплати податку.

Податкова накладна містить:

- порядковий номер;
- дату виписки;
- найменування юридичної особи або прізвисьце, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;
- податковий номер платника податків (продавця або покупця);
- місцезнаходження юридичної особи або місце податкової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платника податку на додану вартість;
- опис (номенклатуру) товарів (робіт, послуг) та їх кількість (розмір, обсяг);
- повне найменування одержувача;
- ціну продажу без урахування податку;
- ставку податку і відповідну суму податку в цифровому значенні;
- загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку.

Податкова накладна — це звітний податковий документ, що підтверджує виникнення податкового обов'язку платника податків у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно право на податковий кредит у покупця — платника податків у зв'язку з придбанням таких товарів (робіт, послуг). Податкова накладна не виписується лише у трьох випадках:

- 1) якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не більше 20 гривень;
- 2) у разі продажу транспортних квитків;
- 3) при виписуванні готельних рахунків.

У цих випадках основою для збільшення сум податкового кредиту є товарний чек, квиток або готельний рахунок з вказівкою в них суми податку на додану вартість. В інших випадках покупцю, якщо він вимагає цього, має видаватися податкова накладна. У разі порушення продавцем порядку виписування податкової накладної покупець має право звернутися до кінця поточного податкового періоду з відповідною заявою в податкову інспекцію за своїм місцезнаходженням. До заяви додаються копії товарних чеків (інших розрахункових документів, що засвідчують придбання товарів (робіт, послуг)). Своєчасно подана заява є підставою для включення до податкового кредиту суми податку на додану вартість, сплачену у зв'язку з придбання цих товарів.

Податкову накладну складає особа, що зареєстрована як платник податку в податковому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Податкова накладна виписується платником податку — продавцем товарів (робіт, послуг) у момент виникнення податкового обов'язку в двох екземплярах. Оригінал видається покупцю, а копія залишається у продавця.

Для операцій, оподатковуваних або звільнених від оподаткування, складають окремі податкові накладні, тобто при одночасному продажі одному покупцю як оподатковуваних товарів (робіт, послуг), так і звільнених від оподаткування, продавець складає окремі податкові накладні. Важливими документами при обчисленні податку на додану вартість є також Книга обліку придбання і Книга обліку продажу.

Книга обліку придбання — це книга, що ведеться особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість. У випадку якщо філії та інші структурні підрозділи платника податку не мають поточного рахунка, але при цьому самостійно здійснюють продаж товарів (робіт, послуг) і розрахунки з постачальниками і споживачами, то за-

реєстрований платник податків, до складу якого входять такі філії, може надати філії або структурному підрозділу право ведення книги обліку придбання. Для цього платник повинен кожній філії та структурному підрозділу привласнити окремий код (номер, шифр), про що письмово довести до відома державного податкового органу за місцем його реєстрації як платника податку на додану вартість. Відповідальність за недотримання вимог даного порядку філіями і структурними підрозділами несе платник податку на додану вартість. Облік придбаних товарів (робіт, послуг) на митній території України у осіб, що зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться винятково на основі податкової накладної.

Облік придбаних товарів (робіт, послуг) на митній території України у осіб, що не зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться на підставі товарного чека, іншого розрахункового або платіжного документа, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) і проведення розрахунків.

Книга обліку продажу — це книга, що ведеться особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість. У книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) окремо обліковуються операції, пов'язані з продажем товарів (робіт, послуг), що обкладаються податками за ставкою 20 % чи 0 %, звільнених від оподаткування, ті, котрі не є об'єктом оподаткування, як для осіб — платників податку на додану вартість, так і тих осіб, що не зареєстровані як платники податку на додану вартість.

Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг) містить порядок обліку операцій з продажу і визначає основу для можливості віднесення до податкових зобов'язань сум податку на додану вартість, нарахованих у складі ціни покупцю в звітному періоді у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і придбаних для їх подальшого продажу.

Податковий кредит — це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податків у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких включається до складу валових витрат і основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Право на податковий кредит має платник податків, у якого виникає податковий обов'язок.

Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, не підтверджених податковими чи митними деклараціями. При імпорті робіт (послуг) підтверджуючим документом є акт прийняття робіт (послуг) чи банківський документ, що засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг). Підставою для включення до податкового кредиту сум, сплачених при імпорті робіт і послуг, є наявність акта виконаних робіт (наданих послуг) чи банківських документів, що підтверджують перерахування коштів в оплату таких робіт (послуг).

Датою виникнення права на податковий кредит вважається:

1) дата першої з подій:

– або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунка (товарного чека) — у випадку розрахунків з використанням кредитних, дебетових карток чи комерційних чеків;

– або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг);

2) для операцій із ввезення (пересилання) товарів (робіт, послуг) — дата сплати податку по податкових зобов'язаннях;

3) для бартерних (товарообмінних) операцій — дата здійснення заключної (балансуючої) операції, що відбулася після першої з подій.

Податкова декларація — документ, що надається платником податку до контролюючого органу у строки і за формою, встановленою законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування або сплата податку, збору (обов'язкового платежу). Податкові декларації приймаються контролюючим органом без попередньої перевірки зазначених у них показників.

Оригінал декларації надається платником до податкового органу за місцем перебування платника. Декларація надається платником незалежно від того, виник у звітному періоді у платника податковий обов'язок або ні, тобто незалежно від стану фінансово-господарської діяльності платника податку. Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, що вказує в декларації. Дані, наведені в декларації, повинні відповідати даним бухгалтерського обліку платника і даним книги податкового обліку.

При перевірці декларації перевіряється правильність заповнення декларації, проводиться її арифметична і методологічна перевірка,

наявність і правильність заповнення всіх додатків, які необхідно було подати платнику разом з цією декларацією, а також відповідність суми податкового зобов'язання, заявленої платником у декларації до сплати в бюджет або до відшкодування з бюджету, наданим розрахунком.

§ 8. Податковий вексель

Питання щодо використання податкового векселя регулюється постановою Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 1997 року «Про затвердження Порядку випуску, обігу і погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів та митну територію України».

Податковий вексель — це простий вексель, який видається платником податку на додану вартість на суму податкового зобов'язання при ввезенні товарів на митну територію України. Обов'язок по сплаті податку на додану вартість при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України виникає в день оформлення митної вантажної декларації, однак сплату можна відстрочити шляхом видачі податкового векселя. Податковий вексель може бути виданий лише особою, що відповідає таким вимогам:

- 1) є платником податку на додану вартість;
- 2) зареєстрована як платник податку на додану вартість і внесена до реєстру платників податку на додану вартість;
- 3) має індивідуальний податковий номер, привласнений як платнику податку на додану вартість;
- 4) має право на відшкодування податку на додану вартість із бюджету за результатами попереднього звітного періоду, якщо така заборгованість по відшкодуванню податку на додану вартість на день видачі податкового векселя не погашена;
- 5) здійснює ввезення товарів за прямими договорами для власних виробничих потреб.

Видача податкового векселя здійснюється за бажанням платника податку на додану вартість. Векселедержателем є Державна податкова адміністрація (інспекція) за місцем реєстрації векселедавця як платника податку на додану вартість. Податковий вексель складається на суму податкового зобов'язання, тобто на суму податку на додану вартість, що нарахована і має бути сплачена при ввезенні (пересиланні) товарів

на митну територію України. При митному оформленні ввезеного (пересланого) на митну територію України товару сума податкового обов'язку по одній митній декларації не може бути частково оплачена векселем, а частково — грошима.

Вексель видається на повну суму податкового обов'язку, нарахованого за вантажною митною декларацією, і окремо для кожної митної декларації. Строк, на який видається податковий вексель, не може перевищувати 30 днів, включаючи дату його видачі. Податковий вексель є податковим звітним документом і підлягає обліку і збереженню за правилами й у строки, встановлені для первісних бухгалтерських документів.

Податковий вексель підлягає оплаті векселедавцем не пізніше дати, що відповідно до векселя є строком платежу без пред'явлення його векселедержателем. Якщо сума податкового векселя не оплачена в цей строк, то сума векселя підлягає стягненню з векселедавця Державною податковою адміністрацією (векселедержателем) у порядку, передбаченому для стягнення недоїмки по обов'язкових платежах до бюджету.

Контрольні питання

1. Податок на додану вартість.
2. Платник податку на додану вартість.
3. Об'єкт оподаткування.
4. Ставки податку на додану вартість.
5. Пільги щодо податку на додану вартість.
6. Порядок обчислення і сплати податку на додану вартість.
Бюджетне відшкодування.
7. Податкова накладна.
8. Податковий вексель.

Глава 24

Акцизний збір

§ 1. Поняття акцизного збору

Акцизний збір є одним з найстаріших податків чинної податкової системи України. Термін «акциз» походить від латинського «accidere» — обрізати, накладати, встановлювати.

Справляння акцизів регулювало обіг певних товарів, що мали специфічні особливості (наприклад, сіль, тютюн, гас). У XIX столітті акцизи були потужним, але дуже суперечливим джерелом доходів держави. З одного боку, їх використання сприяло розвитку економіки, з другого — призводило до глибоких економічних та соціальних катаклізмів. Наприклад, 1646 року у Росії був підвищений акциз на сіль з 5 до 20 копійок за пуд. Розрахунок був на те, що сіль споживають усі верстви населення і податок покладеться на всіх рівномірно, але від цього постраждало бідне населення, тому що основним продуктом харчування була риба, яку після введення акцизу солити було практично неможливо. Саме тому виникла нестача основного харчового продукту і пізніше в Росії соляний податок було тимчасово відмінено після народних (соляних) бунтів. Широко відомий також так званий «чайний закон», який був прийнятий англійським урядом 1765 р. Його застосування призвело до виникнення заборони на перевезення чаю американськими судновласниками, що в свою чергу викликало протест з боку американців на дії англійців. Цю подію, яка стала однією з причин війни за незалежність Сполучених Штатів Америки, пізніше назвали «Бостонським чаюванням».

Аналізуючи праці фінансистів XIX століття, можна дійти висновку, що непрямі податки в той час виділялися як система податків на споживання, але об'єктом були не особи, майно або прибутки, а різноманітні специфічні предмети споживання.

Як вже зазначалося, акцизний збір належить до непрямих податків і є податком на споживання. Велика увага, яка приділяється розвитку та використанню механізму акцизу, пов'язана із зручністю його для держави та певною непомітністю для споживачів. Його дію можна порівняти з тиском навколишньої атмосфери, під яким перебуває кож-

ний, але якого ніхто не відчуває. Саме акциз — основний різновид непрямих податків, при якому об'єктом оподаткування є вартість товарів, що мають специфічну особливість (тютюнові вироби, алкогольні напої тощо). У більшості країн саме тому формувалися акцизні групи, куди держава включала специфічні різновиди товарів або товарів, які пов'язані із споживанням заможними верствами населення.

Розвиток непрямого оподаткування розпочався з специфічного акцизу, який зараз існує в Україні у вигляді акцизного збору. І лише потім, коли виключно акцизних надходжень до бюджетів через механізм непрямого оподаткування почало не вистачати, виник механізм універсальних акцизів, які розглядали об'єкти оподаткування в значно ширшому вигляді, що і призвело до виникнення податку з обороту, податку з продажу, податку на додану вартість.

Згідно з цим відбулася деяка зміна акцентів щодо місця акцизу в податковій системі. Якщо в податкових системах ХІХ–ХХ століть ці податки займали провідне місце серед надходжень до бюджетів, то зараз їм більш властива підлегла роль відносно податку на додану вартість. У сучасних умовах, поряд із загальним характером діючого податку на додану вартість акцизний збір дещо індивідуальний і закріплюється відносно окремих видів специфічних груп товарів.

Акцизи являють собою непрямі податки на окремі товари, які включаються до ціни товару й оплачуються покупцями. Вони встановлюються, як правило, на дефіцитну і високорентабельну продукцію і товари, що є монополією держави. Як особливість акцизного збору слід визнати передусім більш чітко визначену регулюючу функцію податків. Саме через неї здійснюється корегування попиту та пропозиції при підвищенні ціни товару за рахунок включення до неї акцизного збору під час реалізації товарів. Таким чином, держава виділяє товари, що можуть бути віднесені до предметів розкоші або становлять сферу споживання забезпечених верств населення, і акумулює кошти, які сплачуються цією групою населення при купівлі подібних товарів. Саме за рахунок цих коштів формуються фонди, які використовуються на фінансування соціальних програм, видатків для підтримки мало-забезпечених верств населення.

Механізм акцизних зборів дуже схожий з податком на додану вартість. При цьому вони і введені в Україні фактично разом. Ці податки збільшують ціну товару, оскільки входять до неї у вигляді певної надбавки на стадії реалізації. Акцизний збір та податок на додану вартість

визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника. Врешті-решт вони спрямовані на споживача товарів (послуг), а особа, яка реалізує товари (роботи, послуги), є фактично «агентом» держави зі збирання і перерахування податків до бюджету. Ці податки належать до непрямих, що обумовлено їх впливом на зростання цін на товари, і тим, що вони сплачуються споживачами не прямо, а у вигляді надбавки до ціни товару. Таким чином, діє прихована форма перерозподілу частки доходів кінцевих споживачів.

Але існують принципові відмінності акцизного збору від податку на додану вартість.

1. Акцизним збором в Україні обкладаються тільки товари (продукція), а податком на додану вартість — операції з продажу як товарів, так і робіт, послуг незалежно від того, який характер вони мають — виробничий або невиробничий.

2. Акцизним збором обкладається відносно невелика група підакцизних товарів; податком на додану вартість — всі, за невеликим винятком, товари.

3. Ставки акцизного збору численні і залежать від групи товарів. Він нараховується і сплачується тільки один раз; податок на додану вартість передбачає дві ставки: 20 % і нульову та сплачується багаторазово, на кожному етапі виробництва і продажу товару.

4. Споживачами підакцизних товарів, як правило, є вузькі верстви населення, тоді як податок на додану вартість має універсальний характер та справляється фактично з усіх споживачів.

5. Акцизний збір справляється один раз при первісній реалізації виробленої підакцизної продукції або при ввезенні підакцизних товарів на територію України. Цим акцизний збір відрізняється від податку на додану вартість, який являє собою складний багатоступінчастий податок.

Механізм акцизного збору закріплений Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір». Першою статтею цього нормативного акта закріплено поняття акцизного збору як непрямого податку на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, що включається до ціни цих товарів (продукції). Відповідно до Закону України від 22 березня 2001 року «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» істотно змінено формулювання поняття «акцизний збір». У ньому об'єднані три ключові ознаки. По-перше, акцизний збір є непря-

ним податком. Нині — це єдиний податок, який визначено діючим податковим законодавством непрямим. По-друге, це податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні. Таке формулювання не повною мірою відповідає нормам Декрету, тому що у ст. 3 цього акта як об'єкт оподаткування визначені не лише товари і продукція, але і вартість додаткових послуг і робіт податкового агента, що пов'язані з реалізацією підакцизних товарів (продукції). По-третє, суми акцизного збору підлягають включенню до ціни підакцизних товарів (продукції).

Традиційним для податкового законодавства є посилення на поняття «непрямого податку», але в жодному законодавчому акті не зустрічається ні визначення непрямого податку, ні хоча б розподілення податків на прямі та непрямі. Таким чином, законодавець використовує термін без відповідного узагальнюючого роз'яснення чи закріплення його змісту.

При визначенні акцизного збору йдеться про непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари, без пояснення чи деталізації, які саме товари можна віднести до цих категорій. Зрозуміло, що в цьому випадку також можна йти шляхом вичерпного переліку, як це фактично і робиться зараз. Але в переліку підакцизних товарів закріплюються дві різнохарактерні групи товарів: монопольна група товарів (досить стала і незмінна) та високорентабельна (перелік яких може досить швидко змінюватись під час розвитку чи падіння виробництва).

Саме тому, на наш погляд, необхідно розглянути та обмежити певними межами суб'єктивні підходи щодо включення товарів до категорії підакцизних: закріпити вичерпний перелік монопольних товарів (запобігти змінам цього переліку протягом хоча б одного бюджетного року) та закріпити методику віднесення товарів до високорентабельних. Як основний критерій для визначення рентабельності, мабуть, має сенс закріпити певний рівень, за межами якого товари можна було б віднести до високорентабельних.

Таким рівнем може бути рубіж у 20–25 %. При цьому рентабельність визначатиметься як відношення прибутку до витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції і відношення прибутку до вартості основних виробничих фондів і нормованих оборотних засобів.

Це виглядає таким чином:

$$P^1 = \frac{P}{C + V} \cdot 100 \% ,$$

де P^1 — рентабельність,

P — прибуток,

C — матеріальні витрати і

V — заробітна плата.

Рівень вище 25 % може бути межею рентабельності.

§ 2. Платники акцизного збору

Платників акцизного збору законодавство України поділяє на такі категорії.

1. Суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші відокремлені підрозділи) — виробники підакцизних товарів на митній території України, у тому числі з давальницької сировини по товарах (продукції), на які встановлені ставки акцизного збору в твердих сумах, а також замовники, за дорученням яких виготовляється продукція на давальницьких умовах по товарах, на які встановлені ставки акцизного збору у відсотках до обороту, що сплачують акцизний збір виробнику. Виходячи з цього, якщо предметом операції з переробки давальницької сировини є виробництво продукції, що обкладається акцизним збором по ставках, визначених у відсотках до обороту, платником виступає замовник, що, до речі, платить цей податок не до бюджету, а виробнику, тобто переробнику. По-друге, якщо предметом договору з переробки давальницької сировини є підакцизні товари (продукція), на які встановлені ставки акцизного збору в твердих сумах, платником є суб'єкт підприємницької діяльності — виробник таких товарів, тобто переробник.

Згідно із Законом України від 15 вересня 1995 року (у ред. від 4 жовтня 2001 року) «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» ця операція визначається як операція з перероблення (оброблення чи використання (давальницької сировини), незалежно від кількості замовників та виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту

в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату. До таких операцій належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше 20 % загальної вартості готової продукції.

При цьому ведення бухгалтерського обліку і звітності з випуску такої продукції повинно відповідати умовам чинного законодавства, а саме Закону України від 16 липня 1999 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Цей законодавчий акт поширюється на всіх юридичних осіб, які створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарчої діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і надавати фінансову звітність.

Законом України від 15 вересня 1995 року «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» визначено особливості нарахування та сплати акцизного збору, що справляється з виготовлених вітчизняними виробниками та ввезених на територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів як певної групи підакцизних товарів. Зазначеним Законом встановлено, що платниками акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби є суб'єкти підприємницької діяльності — українські виробники цих товарів, а також замовники, за дорученням яких виготовляється ця продукція на давальницьких умовах.

Цим Законом передбачено, що власник готової продукції (тютюнових виробів), виготовленої з використанням давальницької сировини, сплачує акцизний збір не пізніше дня одержання готової продукції (тютюнових виробів). При цьому переробному підприємству (виконавцю) заборонено приймати сировину на давальницьких умовах для виготовлення підакцизних товарів (тютюнових виробів) без марок акцизного збору та посвідчення про реєстрацію в державній податковій інспекції суб'єктів підприємницької діяльності (замовника).

Відповідно до ст. 7 Закону України від 19 грудня 1995 року «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» виробництво алкогольних напоїв на давальницьких умовах забороняється, а виробництво тютюнових виробів з давальницької сировини

дозволяється тільки на українських підприємствах, які мають спеціальний дозвіл (ліцензії) на виробництво тютюнових виробів, і здійснюється згідно з чинним законодавством.

2. Нерезиденти, які здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на митній території України безпосередньо або через їх постійні представництва або осіб, прирівняних до них відповідно до законодавства. Необхідно зазначити, що перша підгрупа платників діє на території України відповідно до загального податкового навантаження, відповідно до загальних норм національного податкового законодавства, то податковий режим другої підгрупи виробників підакцизних товарів та послуг визначається їх статусом як нерезидентів і відповідно до цього, деталізується цілою низкою міжнародних угод щодо оподаткування.

Необхідно відзначити, що Закон України від 16 квітня 1991 року «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначає імпорт товарів як купівлю (у тому числі з оплатою в negroшовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктах господарчої діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами. Саме тому можна закріпити прив'язку платників до дій з імпорту, коли імпорт — це ввезення товарів на територію України для наступної їх реалізації чи власного споживання.

Умовою сплати акцизного збору та підакцизного вантажу при перевезенні є надання митниці копії платіжного доручення, яке завізовано митним органом за місцем державної реєстрації підприємства, на загальну вартість обов'язкових платежів, що повинні бути сплачені до Державного бюджету. Вони перераховуються на депозитні рахунки митних органів за місцем державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності. Ця сума повинна відповідати сумі визначених податкових платежів, яку необхідно сплатити за партію товару, ввезеного за однією акцизною вантажною митною декларацією. Така декларація являє собою документ, який заповнюється на уніфікованому бланку і містить відомості про вантаж, що буде ввезений на територію України з метою імпорту. Він використовується митними органами для посилення контролю за митним оформленням підакцизного товару.

Акцизні декларації подаються до митниці за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності разом з такими документами:

- 1) зовнішньоекономічним контрактом;
- 2) двома копіями платіжного доручення, завіреними суб'єктом підприємницької діяльності на суму встановлених платежів;
- 3) екземпляром заявки розрахунку з оцінкою податкової інспекції про суму фактично сплаченого акцизного збору під час купівлі марок акцизного збору.

3. Фізичні особи — резиденти або нерезиденти, які ввозять (пересилають) підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального чи не супроводжувального багажу, а також фізичні особи, які одержують такі підакцизні речі (предмети), що переслані через межі митного кордону України у вигляді поштових чи інших відправлень або не супроводжувального багажу, у обсягах чи вартістю, що перевищують норми без митного провозу (пересилання) для таких фізичних осіб, визначених митним законодавством.

Закон України від 22 березня 2001 року «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір”» вводить поняття податкового агента і визначає його як суб'єкта підприємницької діяльності, створеного у формі підприємства з іноземною інвестицією, а також його дочірні підприємства, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, право якого на звільнення від оподаткування окремими податками, зборами (обов'язковими платежами) було затверджено рішенням суду (арбітражного суду), уповноваженого згідно із законодавством здійснювати нарахування та стягнення акцизного збору з платників акцизного збору, а також вносити суми акцизного збору, стягнуті з його платників, до бюджету.

Податковий агент не є платником акцизного збору, він є особою, уповноваженою законодавством нараховувати, стягувати акцизний збір з його платників і вносити його до бюджету, а також нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання таких повноважень.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Об'єкт оподаткування залежить від характеру та основ класифікації підакцизних товарів, тобто від предмета оподаткування. Предмет оподаткування дуже близький до об'єкта, однак необхідно підкреслити, що об'єкт є підсумковим поняттям, а предмет оподаткування визначається конкретними особливостями. Стаття 3 Декрету Кабінету

Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір» виділяє три основних підходи до визначення об'єкта оподаткування.

По-перше, це обороти від реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), у тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безоплатної передачі товарів (продукції) або з їх частковою оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини.

По-друге, обороти від реалізації (передачі) товарів (продукції) для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів від реалізації (передачі) для виробництва підакцизних товарів), а також для своїх працівників.

По-третє, вартість товарів (продукції), що імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України, в тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій, або без оплати їх вартості, або з частковою оплатою.

Митна вартість є базою для обчислення податків і зборів, що справляються митницею. Відомості про митну вартість товарів та інших предметів, переміщуваних через митний кордон, декларанти заявляють під час декларування відповідно до діючих в Україні правил. Вони мають ґрунтуватися на достовірній, кількісно визначеній і документально підтвердженій інформації. Податкове навантаження на ввезення (вивезення) продукції в Україну (з України), що забезпечується митницею відповідно кожного податку або збору, можна описати формулою:

$$П = Б \times С,$$

де П — сума податку (збору), що підлягає сплаті;

Б — база оподаткування, що ґрунтується на митній вартості або на фізичних показниках товару;

С — ставка податку (збору).

Слід підкреслити, що при визначенні об'єкта оподаткування у випадку використання як давальницької сировини підакцизних товарів, за які вже було виплачено акцизний збір, сума акцизного збору, яка підлягає сплаті за готові товари, зменшується на суму раніше виплаченого акцизного збору. Здійснюється це тому, що при реалізації підакцизних товарів і продукції, виготовлених із давальницької сировини, вартість їх визначається ринковими цінами, що склалися на такі або аналогічні товари і продукцію в даному регіоні за звітний період.

При цьому оподатковуваний оборот, який і виступає фактично об'єктом, нараховується, виходячи з рівня фіксованих і регульованих цін або усереднених вільних цін і тарифів по підприємствах. Вони у цьому випадку включають фактичну собівартість і прибуток на подібні товари. Стосується це обміну на території України підакцизних товарів власного виробництва, при їх передачі безкоштовно або з частковою оплатою, а також реалізації на умовах комісії (консигнації). При характеристиці об'єкта оподаткування, деталізації обороту від реалізації підакцизних товарів, на наш погляд, необхідно розмежувати дві групи товарів, які передбачають різні правові наслідки щодо виконання податкового обов'язку: товари, що підлягають позначенню марками акцизного збору; товари, що не підлягають позначенню марками акцизного збору.

У свою чергу в першій групі товарів необхідно проводити розмежування на імпорتنі та вітчизняні товари, що потребують подібної процедури. Це має велике значення, оскільки для цих груп існує різний порядок розрахунку, справляння та сплати податку на додану вартість та акцизного збору. Залежно від такого поділу необхідно проводити чітке розмежування суб'єктів контролю за сплатою акцизного збору з підакцизних імпорتنих товарів, про що йтиметься далі.

Для визначення об'єкта оподаткування при імпорті підакцизних товарів враховується митна вартість ввезеного товару, яка перераховується за курсом Національного банку України з урахуванням сум сплаченого або нарахованого, але не сплаченого ввізного (імпортного) мита. Під об'єкт оподаткування в цьому випадку підпадають і підакцизні товари, які використовуються для власного споживання, промислової переробки тощо.

Основою для визначення об'єкта оподаткування і нарахування акцизного збору є вантажна митна декларація, де обчислена сума акцизного збору вказується окремим рядком. Нарахування акцизного збору проводиться, виходячи з митної вартості, перерахованої за курсом Національного банку України, який діяв на день надання вантажної митної декларації. Фактично сплачена сума мита і митних зборів враховується лише в тому випадку, коли за імпорتنі підакцизні товари, ввезені для виробництва підакцизних товарів і за які до або під час проведення митних процедур не був сплачений акцизний збір. Обов'язковою умовою при цьому є використання товарів не для виробництва підакцизних товарів.

Перерахування акцизного збору, виходячи з фактичної ціни реалізації цих товарів, у цьому випадку не відбувається. Фактично сплачені суми акцизного збору за реалізовані на території України товари за іноземну валюту не відшкодовуються. У разі подальшої реалізації (обміну або передачі) підакцизних товарів, увезених на територію України, а також включаючи товари, що були отримані тимчасово або на правах комісії суми акцизного збору також не відшкодовуються. За ці товари повинен бути сплачений акцизний збір, мито до або під час проведення митних процедур.

Відповідно до визначення об'єкта оподаткування по окремих різновидах підакцизних товарів особливості закріплення об'єкта оподаткування слід пов'язувати з характером податкового режиму платників акцизного збору. Так, для платників, що виробляють підакцизні товари на митній території України, об'єкт оподаткування будуть становити:

1) обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів шляхом їх продажу, обміну тощо;

2) обороти з реалізації товарів для власного споживання, при роботі тощо.

Для платників податків (суб'єктів підприємницької діяльності, інших юридичних осіб, їх філій та підрозділів), що імпортують на митну територію України підакцизні товари, об'єкт оподаткування буде складати митну вартість таких товарів. При цьому не важливо, з якою метою імпортуються ці товари, з повною або частковою сплатою їх вартості, шляхом бартерних (товарообмінних) операцій.

§ 4. Ставки акцизного збору

Особливістю закріплення такого елемента податкового механізму, як ставка акцизного збору, є відсутність у Декреті Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір» базової або основної ставки. Законодавець відразу ж переходить до порядку обчислення збору. На наш погляд, це не зовсім зручно, і в цьому випадку необхідно розмежувати визначення ставок акцизного збору, хоча б і в дуже приблизній формі, та обчислення акцизного збору. Справа в тім, що обчислення акцизного збору може йти з використанням певних податкових пільг, а вони визначені в Декреті Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір» дещо пізніше. Тому важ-

ко уявити застосування певних схем при обчисленні акцизного збору без використання пільгових режимів. Звичайно, у даному випадку йдеться не про всі пільги, а лише про ту їх частину, яка застосовується при визначенні бази оподаткування. Саме тому, на наш погляд, у законодавчому акті, що регулює акцизний збір, повинно бути чітке визначення податкових ставок акцизного збору, пільг по ньому, а лише потім можуть бути розташовані норми, які регулюють обчислення та сплату.

Статтею 4 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір» виділяються два типи ставок акцизного збору: у відсотках до обороту з продажу та в твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). Додаток є необхідним елементом нормативних актів, який регулює механізм акцизного збору і включає перелік товарів (продукції), що закріплені як підакцизні. Цей перелік тісно пов'язаний з декількома статтями, що закріплюють рівень ставок цього збору. Рівень ставок становить від 10 до 300 %. Такий розрив відбувся через появу як об'єкта оподаткування митної вартості імпортованих товарів.

Деталізація ставок і фактично пільг здійснюється і спеціальними законами. Так, стаття 2 Закону України від 7 грудня 2000 року «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої» тимчасово (до 1 січня 2001 року) передбачала знижені ставки акцизного збору на вина та виноматеріали, які були вироблені в Україні з вітчизняної сировини.

Різниця в застосуванні розміру ставки акцизного збору в разі реалізації винопродукції, що виготовляється з вітчизняної або імпортованої сировини, суттєва. Такий режим податкового сприяння направлений, перш за все, на максимальне використання сировинної бази України, розвиток виноградарства і садівництва в цілому та стимулювання роботи вітчизняних підприємств аграрного сектора економіки зокрема.

Обов'язковим елементом системи нормативних актів, що регулюють справляння акцизного збору, є декілька додатків. У сучасних умовах такими додатками є перелік підакцизних товарів та ставок, що їм відповідають (Закон України від 12 червня 1997 року «Про внесення змін до Закону України “Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них”»). Здається, що відповідно до акцизного збору такий механізм дієвий, тому що перелік підакцизних товарів досить широкий та підлягає частим змінам і за-

кріпити його в самому акті, який регулює справляння акцизного збору, дуже незручно. На нашу думку, доцільно дещо розширити кількість додатків. Так, поряд з основним переліком підакцизних товарів та їх ставок необхідно виділити групу підакцизних товарів, які набули цього статусу під впливом природних та інших незалежних від виробника або особи, що імпортує товари.

§ 5. Пільги щодо акцизного збору

Слід звернути увагу на не зовсім послідовне розміщення статей в Декреті Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір». Відразу після визначення об'єкта оподаткування розташовані статті, які регулюють обчислення акцизного збору (ст. 4); випадки, коли не справляється акцизний збір (ст. 5), що ускладнює застосування даного акта. Адже послідовність статей має відображати логіку як закріплення елементів правового механізму акцизного збору, так і особливостей визначення сум цього податку, що підлягають сплаті.

Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року були закріплені два види звільнення від акцизного збору.

1. Акцизний збір не справляється з товарів, що були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України. Товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, коли їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною вантажною декларацією.

2. Акцизний збір не справляється з підакцизних товарів, що імпортуються на митну територію України, якщо з таких товарів згідно із законодавством України не справляється податок на додану вартість у зв'язку із звільненням, передбаченим для транзитних товарів, товарів на митних складах, реекспортованих товарів, товарів, що направляються до магазинів безмитної торгівлі, товарів, що призначаються для переробки під митним контролем. Коли у зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога надання банківської гарантії чи інша вимога, така вимога застосовується і для цілей акцизного збору. Акцизний збір справляється органами митної служби України з таких товарів, якщо пізніше щодо них виникає зобов'язання із сплати податку на додану вартість.

3. Не підлягає оподаткуванню оборот від реалізації легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, сплата вартості яких проводиться органами соціального захисту, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб підрозділів МНС), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів Державного та місцевих бюджетів.

Таким чином, щодо акцизного збору податкові пільги дещо скорочені і становлять зазначені блоки системи пільг. Необхідно пам'ятати, що пільги щодо акцизного збору торкаються саме сплати податку та не звільняють платника від обов'язку податкового обліку та звітності (у тому числі по пільгових товарах).

§ 6. Порядок обчислення і сплати акцизного збору

Акцизний збір може розраховуватись за ставкою у процентах до обороту з продажу:

- за вільними цінами (виходячи з їхньої вартості без урахування акцизного збору, без податку на додану вартість);
- за регульованими цінами (виходячи з їхньої вартості, які визначаються за державними фіксованими цінами без урахування торговельних знижок і сум податку на додану вартість);
- при закупівлі імпортованих товарів — виходячи з митної (закупівельної) вартості, збільшеної на суму ввізного мита, без урахування акцизного збору.

Ставки акцизного збору затверджуються Верховною Радою України. Єдина для всіх країн Гармонізована система опису і кодування товарів дає чітке визначення підакцизного товару (це не дозволяє зменшувати суми акцизного збору).

Якщо підприємець має постійне місце проживання в Україні і реалізує товари вітчизняного виробництва, то акцизний збір на вказані товари не нараховується. У разі реалізації імпортованих товарів, на які відсутні документи про сплату акцизного збору, акцизний збір нараховується на загальних умовах, виходячи з митної вартості на аналогічні товари.

Особливості перерахування коштів до бюджетів та їх строки визначаються різновидом акцизного збору. Якщо це платіж від реалізації імпортованих товарів, то строк його сплати залежить від дати перетинання митного кордону або моменту випуску товару зі складу у віль-

не використання на митній території України у встановленому порядку (при інших митних режимах — у співвідношенні з цими режимами). Як правило, акцизний збір перераховується до бюджету за фактом реалізації, виходячи з її дійсних оборотів за минулий період.

Ставки акцизного збору єдині на всій території України та забезпечують надходження коштів до Державного (з товарів, ввезених на територію України) і місцевих бюджетів, частково з товарів, вироблених на даній території, за місцем їх виробництва і Державного бюджету в співвідношення, встановлених Верховною Радою України.

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу підакцизних товарів (продукції) вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника акцизного збору як оплата товарів (продукції) які продаються, а у випадку продажу товарів (продукції) за готівкові кошти — дата їх оприбуткування в касі платника акцизного збору, за відсутності такої — дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника акцизного збору;

– або дата відвантаження (передачі) товарів (продукції).

Суми акцизного збору, що підлягають сплаті, визначаються платниками самостійно, виходячи з обсягів реалізованих підакцизних товарів (продукції) по встановлених ставках.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують підакцизні товари (продукцію), в обов'язковому порядку при перетинанні кордону їх декларують і надають органам митного контролю декларацію в двох екземплярах, один із яких цими органами відсилається до податкових інспекцій за місцем перебування суб'єктів підприємницької діяльності для справляння акцизного збору.

Власник готової продукції, на яку встановлена ставка акцизного збору в твердих сумах і яка виготовлена на давальницьких умовах, сплачує акцизний збір виробнику (переробнику) не пізніше дня відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі. Умовою відвантаження виробником (переробником) готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, його власнику або за його дорученням іншій особі є документальне підтвердження банківської установи про перерахування відповідної суми акцизного збору на розрахунковий рахунок виробника (переробника).

Строки сплати акцизного збору:

а) підприємства-виробники алкогольних напоїв сплачують акцизний збір на 3-й робочий день після здійснення обороту з реалізації. Ця норма застосовується у випадку:

– реалізації підакцизної продукції, виготовленої зі спирту етилового, який придбаний без сплати акцизного збору;

– реалізації алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць (слабоалкогольних напоїв), що відповідно до законодавства не підлягають маркуванню марками акцизного збору;

– реалізації алкогольних напоїв, виготовлених без використання спирту етилового.

Підприємства вторинного виноградного виноробства сплачують акцизний збір при придбанні акцизних марок на суму, розраховану із ставок акцизного збору на готову продукцію, виготовлену з виноградних виноматеріалів або сусла з використанням спирту етилового;

б) підприємствами-виробниками, які реалізують тютюнові вироби, — щомісяця до 16-го числа місяця, що настає за звітним, виходячи з фактичного обсягу реалізації тютюнових виробів за останній місяць;

в) власниками (замовниками) алкогольних напоїв, що включають спирт питний або етиловий, пиво і тютюнові вироби, які виготовлені на території України з використанням давальницької сировини, — не пізніше дня одержання готової продукції;

г) підприємствами (крім підприємств-виробників), що реалізують алкогольні напої (включаючи спирт питний або етиловий, пиво, тютюнові вироби) і власників давальницької сировини, у яких середньомісячні суми акцизного збору за минулий рік становили більше 25 тисяч гривень, — щодакдно 15–25 числа поточного місяця, 5 числа місяця, що настає за звітним, виходячи з фактичного оподаткованого обороту за відповідну декаду;

д) підприємствами (крім підприємств-виробників), що реалізують алкогольні напої (включаючи спирт питний або спирт етиловий, пиво, тютюнові вироби), і власниками (замовниками) таких, виготовлених у межах України з використанням давальницької сировини, у яких середньомісячні суми акцизного збору за минулий рік становили до 25 тисяч гривень включно, а також особами, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і мають по-

стійне місце проживання на території України, — щомісяця не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним.

Усі платники акцизного збору, незалежно від того, виникло податкове зобов'язання у звітному місяці чи ні, зобов'язані не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним, надати до органів державної податкової служби за місцем реєстрації Розрахунок акцизного збору.

§ 7. Сплата акцизного збору. Акцизні марки

Особливістю акцизного збору є не тільки характер податку (про що йшлося на початку цього розділу), а і форма сплати цього податку. Довгий час акцизний збір сплачувався виключно в грошовій формі при перетинанні митного кордону України або реалізації вироблених на митній території України підакцизних товарів. З 1996 року в Україні застосовується специфічний засіб сплати податку, який має назву «бандерольного».

Акцизний збір фактично є єдиним податком, у якому застосовується «бандерольний» спосіб сплати — сплата здійснюється шляхом наклеювання акцизних марок. В Україні акцизні марки з'явилися у 1996 році відповідно до Указу Президента України від 18 вересня 1995 року «Про введення марок акцизного збору на алкогольні напої і тютюнові вироби». Цей нормативний акт визначає марку акцизного збору як спеціальний знак, яким маркуються алкогольні напої і тютюнові вироби, і її наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного збору. Реалізація на території України імпортованих напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного збору забороняється. У такому випадку товари підлягають конфіскації або знищенню.

У практиці фінансово-господарських взаємовідносин між підприємством — виробником алкогольної продукції та її покупцем непоодинокі випадки рекламації, коли торговельні підприємства (організації) повертають для переробки неякісну марковану алкогольну продукцію підприємствам-виробникам, які її виготовляли. У першу чергу, це стосується виноробної продукції. Під час переробки цієї продукції марки акцизного збору на пляшках розриваються, стають непридатними для повторного маркування і їх практично не можна наклеювати на окремі аркуші паперу.

У разі неможливості вирівнювання та наклеювання на окремий папір марок акцизного збору, зокрема, при поверненні покупцем підприємству-виробнику партії неякісної алкогольної продукції, створюється комісія, яка складає акт про списання таких марок акцизного збору.

Якщо акцизні марки мають явні ознаки підроблення та інші відхилення, то їх за рішенням продавця марок акцизного збору слід надіслати підприємству-виробнику для проведення відповідної експертизи, про що покупцеві марок видається відповідна довідка. Підприємством-виробником є Банкнотно-монетний двір Національного банку України, який виготовляє марки акцизного збору встановленого зразка на замовлення Державної податкової адміністрації України та відвантажує їх регіональним податковим адміністраціям відповідно до рознарядки (зведеної заявки-розрахунку на виготовлення необхідної кількості марок).

Після одержання висновку експертизи Банкнотно-монетного двору складається акт, на підставі якого зазначені марки підлягають утилізації, а в разі визнання їх фальшивими чи підробленими, надсилаються до органів Міністерства внутрішніх справ. У таких випадках, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 1997 р. «Про виготовлення бланків цінних паперів та документів суворого обліку» Банкнотно-монетний двір Національного банку України має виняткове право на виготовлення документів суворого обліку, в тому числі й марок акцизного збору.

Контрольні питання

1. Поняття акцизного збору.
2. Платники акцизного збору.
3. Об'єкт оподаткування.
4. Ставки акцизного збору.
5. Пільги щодо акцизного збору.
6. Порядок обчислення і сплати акцизного збору.
7. Сплата акцизного збору. Акцизні марки.

§ 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». 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 як основний прямий податок 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 сформувати держбюджет, не збільшуючи його дефіциту. Одним з важелів було обрано повернення до більш напруженого податкового пресу, хоча такий крок і здається 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 до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”» (далі — Закон України від 22 травня 1997 року)¹.

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 181.

§ 2. Платник податку на прибуток

Перелік окремих видів платників викладений у ст. 2 «Платники податку» Закону України від 22 травня 1997 р.

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 та 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 дохідних 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 та їхні структурні підрозділи.

Як специфічних платників даного податку можна виділити Національний банк України та установи кримінально-виконавчої 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 (в разі коли вони не відшкодовані валовими доходами таких років) після закінчення фінансового року;

— установи кримінально-виконавчої 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 України від 22 травня 1997 року 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 звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі 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 у 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 до складу валового доходу.

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 формі, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До складу валових витрат включаються:

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

2. Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) до Державного бюджету України або бюджетів територіальних громад, до неприбуткових організацій, але не більше 4 % оподаткованого податком прибутку попереднього звітного періоду, за винятком відрахувань, уведених п. 5.8 ст. 5 Закону України від 22 травня 1997 року.

3. Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 % таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 % оподаткованого податком прибутку попереднього звітного періоду.

4. Суми коштів, внесених до страхових резервів.

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

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

7. 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.

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

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

Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку в 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 та інших видів поліпшення основних фондів;

4) на поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом.

Усе різноманіття основних фондів представлено у вигляді трьох груп, причому для кожної з цих груп установлюється своя норма амортизації. До першої групи віднесені будинки, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування). Основні фонди цієї групи мають мінімальну (порівняно з іншими групами) кварталь-

ну норму амортизації — 1,25 %, що значно перевищує норми, які раніше застосовувалися.

Друга група містить 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 становить 6,25 %.

У третю групу включені інші основні фонди, що не включені до першої і другої груп: робочі і силові машини, устаткування, вимірювальні і регулюючі прилади, лабораторне устаткування, технологічне оснащення, інструмент, виробничий і господарський інвентар, інші основні фонди. Норма амортизації становить 3,75 % за квартал.

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

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою:

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

де $B(a)$ — балансова вартість групи на початок звітного 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;

$В(a-1)$ — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$A(a-1)$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у період, що передував звітному.

§ 4. Ставка податку

Прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 25 % 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 України від 22 травня 1997 року «Про оподаткування прибутку підприємств» зазначено 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 такими ставками: від фрахту — 6 %; від перестраховання ризику — 15 %; від страхування ризику — 30 %; від надання рекламних послуг — 30 %; доходи у вигляді дивідендів — 15 %.

§ 5. 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 року 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 України від 22 травня 1997 року):

- 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 багато-квартирних 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, становить не менше 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 на такі продукти.

Не підлягають оподаткуванню виграші у державні грошові лотереї. Під державними грошовими лотереями слід 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.

§ 6. Обчислення і сплата податку на прибуток

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

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

Використання касового методу передбачає облік платником податків доходів і витрат, виходячи з часу 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 (поправки). 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 передреє хоча б одному з моментів:

а) моменту їх 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 отримує товари у фізичної особи чи іноземної юридичної особи, незалежно від використовуваного ним 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 ним зазначеної вигоди.

Валовий дохід при товарообмінних операціях пов'язується з кожною з подій, що відбулися раніше:

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

Обчислення податку відбувається:

1. Виходячи з об'єкта оподаткування шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань. Скоригований валовий дохід — це валовий дохід 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, унесених до державного реєстру;
- г) особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції;
- д) особливості оподаткування страхової діяльності;
- е) особливості оподаткування неприбуткових організацій;
- ж) механізм перенесення збитків на наступні податкові періоди (ст. 6).

Відповідно до пп. 16.4 Закону України від 22 травня 1997 року податок сплачується до бюджету не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом. Платники податку в строки, визначені законом, подають до податкового органу податкову декларацію про прибуток за звітний квартал, розраховану наростаючим підсумком з початку звітнього фінансового року.

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.

Податок зараховується до бюджетів згідно з Бюджетним кодексом України.

Контрольні питання

1. Місце податку на прибуток у системі податків і зборів України.
2. Платник податку на прибуток.
3. Об'єкт оподаткування.
4. Ставка податку на прибуток.
5. Пільги податку на прибуток.
6. Обчислення і сплата податку на прибуток.

Податок з доходів фізичних осіб

§ 1. Місце податку з доходів фізичних осіб у податковій системі України

У чинній податковій системі України при оподаткуванні фізичних осіб центральне місце займає податок з доходів фізичних осіб. Фізичні особи є платниками декількох податків і зборів і за певних умов закріплюються як платники по групі податків, що передбачають змішаного платника. Проте, якщо можна так сформулювати, «чистих» видів податків у податковій системі України, де платниками виступають виключно фізичні особи, тільки два — податок з доходів фізичних осіб і податок на промисел. Звичайно, вони не однакові і за значенням, і за розмірами податкових надходжень, і за змістом, і за часом існування.

Податок з доходів фізичних осіб є найважливішим у цій групі. Його значення обумовлюється як певною досконалістю, чіткістю, зрозумілістю механізму сплати, що відпрацьовувалося тривалий час (податок з доходів фізичних осіб є одним із найдавніших у податковій системі України), так і розміром надходжень у бюджетні доходи.

У сучасній історії перший варіант прибуткового оподаткування був уведений у Сполучених Штатах Америки в середині XVII століття. Обчислювався він із застосуванням прогресивної шкали ставок і почав застосовуватися вперше в Новій Плімутській колонії. Надалі така конструкція стала традиційною для Нової Англії й існувала протягом кількох століть.

Значним удосконаленням прибуткового оподаткування став прибутковий податок, уведений у 1798 році Вільямом Піттом. Він передбачав розвинену систему прогресивних ставок і податкових пільг, але в той же час фактично був потроєним податком на розкіш. У такому вигляді податок проіснував кілька десятиків років і був реформований у 1842 році. Із часом дана конструкція поширилася на інші країни Європи, включаючи Пруссію, Францію та Росію.

Основною причиною введення прибуткового оподаткування в різних країнах була потреба держави в додаткових коштах, хоча існували

й інші, специфічні причини, обумовлені як економічним розвитком країн, так і іншими особливостями.

В Україні прибуткове оподаткування з'явилося у 1922 році у зв'язку з введенням прибутково-майнового податку. Як об'єкт по цьому податку виступав сукупний дохід, що визначався на підставі поданої платником декларації. Слід зазначити, що були встановлені окремі ставки податку на майно та дохід, при цьому ставки на дохід залежали від його розміру, тобто мала місце прогресивна система оподаткування доходів фізичних осіб.

У процесі подальшого розвитку національної податкової системи у 1924 році оподаткування майна було скасовано та проведено заміну прибутково-майнового податку на прибутковий. Особливістю цього переходу було застосування змішаної системи ставок, податок був умовно поділений на основний та додатковий. Під час цих змін було проведено перехід від прогресивної шкали ставок до пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб за основною частиною податку. Всіх платників було поділено на окремі категорії та групи, а основний податок утримувався у твердих ставках, диференційованих залежно від категорії та групи платників податку. Додатковий податок застосовувався до сукупного доходу, що перевищував певний розмір, та встановлювався за прогресивною ставкою до суми такого доходу.

Незважаючи на досить стабільний характер відпрацьованості цілої низки механізмів, навряд чи можна вважати, що сьогодні в Україні склався ідеальний варіант раціонального й ефективного використання податку з доходів фізичних осіб. Спробуємо відійти від необґрунтованого критиканства чинного податкового законодавства України, проте при цьому намагатимемося обґрунтувати необхідні, на наш погляд, зміни. Розгляд проблем цього явища побудований на підставі аналізу елементів правового механізму податку.

■ § 2. Платник податку з доходів фізичних осіб

В Україні законодавче поняття платника податку з доходів фізичних осіб міститься в Законі України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування». Так, ст. 4 зазначеного Закону визначає платників податків і зборів як юридичних і фізичних осіб, на яких відповідно до діючого законодавства покладений обов'язок по сплаті податків і збо-

рів (обов'язкових платежів). Очевидно, що в цьому випадку, мабуть з метою запобігання колізій, законодавець застосував бланкетну норму. Більш деталізоване поняття платника податку дає Закон України від 21 грудня 2001 року, який крім юридичних і фізичних осіб виділяє філії, відділення, інші відособлені підрозділи юридичних осіб, що не мають статусу юридичної особи, а також ділить фізичних осіб на таких, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, і на осіб, що не мають такого статусу.

Поняття платника податку з доходів фізичних осіб регламентоване ст. 2 Закону України від 22 травня 2003 року «Про податок з доходів фізичних осіб» (далі — Закон України від 22 травня 2003 року)¹, відповідно до якої платниками податку з доходів фізичних осіб є резиденти, що одержують доходи як на території України, так і за її межами, і нерезиденти, що одержують доходи із джерелом походження на території України. Таким чином, податок з доходів фізичних осіб заснований на принципі поділу платників на резидентів і нерезидентів. Такий підхід до класифікації платників є традиційним і використовується в багатьох країнах.

Слід звернути увагу на те, що до прийняття Закону України від 22 травня 2003 року під платником прибуткового податку із громадян потрібно було розуміти громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства. При цьому наявність постійного місця проживання в Україні не мала значення для віднесення платників до тієї або іншої категорії, а основним критерієм для цього був статус громадянства.

Вважається, що перехід від принципу поділу платників на громадян і іноземців до принципу виділення податкових резидентів і нерезидентів є аргументованим і більшою мірою відповідає сучасним реаліям розвитку України. Обов'язок по сплаті податків закріплено на конституційному рівні. Стаття 67 Конституції України зобов'язує кожного «сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». З огляду на це здається позитивною зміна назви закону, що регулює основи оподаткування доходів фізичних осіб з «...податку із громадян» на «...фізичних осіб». Нова назва більш точно відображає сутність даного податку, не звужуючи при цьому коло платників.

Відповідно до діючого податкового законодавства України під податковим резидентом слід розуміти фізичну особу, що має постійне місце проживання в Україні. У випадку якщо особа має також місце проживання в іншій країні, питання щодо її приналежності до резиденти-

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

дентів вирішується на підставі ознаки більш тісних особистих або економічних зв'язків (центр життєвих інтересів) в Україні. При цьому достатньою умовою для встановлення даної ознаки є самостійне визначення такою особою постійного місця проживання в Україні або членів родини такої особи, її реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності або самозайнятої особи. При неможливості визначити центр життєвих інтересів зазначеними способами застосовується тест фізичної присутності. У цьому випадку особа вважається резидентом, якщо вона перебуває на території України протягом не менше 183 днів сукупно протягом будь-якого 12-місячного періоду.

У теорії податкового права можна виділити два критерії, що визначають податковий обов'язок платника, — принцип резидентства і принцип територіальності. Обидва принципи тісно взаємопов'язані й залежно від конкретного податку можуть або разом виконувати функцію визначення приналежності особи до категорії платників даного виду податку, або окремо. Так, у разі дії принципу територіальності на осіб, що мають майно (майнові податки, наприклад податок на землю) або одержують доходи з певної території, покладається обов'язок по сплаті податку незалежно від їх місця проживання, громадянства або національної приналежності, тобто основним критерієм для віднесення особи до категорії платників є об'єкт оподаткування, його територіальне перебування.

Розглядаючи принцип територіальності варто звернути увагу на особливості його дії. Важливо розрізнити його дію, з одного боку, відносно осіб, що перебувають на даній території, з другого — відносно доходів, одержуваних на цій території. Таке розмежування важливо, оскільки якщо в першому випадку воно стосується правового регулювання платника, то в другому випадку — об'єкта оподаткування.

З метою недопущення проявів дискримінації відносно громадян при оподаткуванні в різних країнах 18 жовтня 1961 року була прийнята Європейська соціальна хартія. Цей документ набув чинності з 1965 року, і регламентує право громадян кожної з договірних сторін займатися діяльністю, що приносить дохід, на території інших договірних сторін на принципах рівності з їх громадянами. Іншими словами, диференціація громадян не може бути підставою для збільшення податкового тягаря нерезидентів шляхом встановлення для них інших ставок, використання системи податкових пільг або інших механізмів, спрямованих на збільшення податкового тягаря.

В Україні в механізмі податку з доходів фізичних осіб обидва принципи діють спільно. Згідно з пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону України від

22 травня 2003 року особа, що проживає на території України, є податковим резидентом. Якщо особа має крім місця проживання в Україні інше місце проживання на території іншої держави, то вона визнається податковим резидентом у випадку постійного проживання в Україні. Однак не виключено, що особа може мати кілька постійних місць проживання в різних державах, тоді для визначення податкового резидентства використовується критерій «більш тісних особистих або економічних зв'язків (центр життєвих інтересів)».

У разі неможливості визначення держави, у якій особа має більш тісні економічні зв'язки, або якщо особа не має постійного місця проживання в жодній із країн, вона вважається податковим резидентом у випадку знаходження на території нашої країни більше 183 днів протягом 12-місячного періоду, включаючи день приїзду і від'їзду. На даний момент неясним і законодавчо не врегульованим залишається питання про включення часу проходження транзитом через територію України в цей 183-денний строк.

Якщо всі перелічені методи не дозволяють визначити статус податкового резидента, то вступає в дію принцип громадянства, тобто особа визнається податковим резидентом, якщо вона має громадянство України. Однією з умов визнання особи податковим резидентом є також її державна реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності на території нашої держави.

Нерезидентами згідно з п. 1.20. 2 ст. 1 Закону України від 22 травня 2003 р. визнаються особи, що не є резидентами.

§ 3. Об'єкт податку з доходів фізичних осіб

Об'єкт оподаткування є одним із трьох основних елементів правового механізму податку. Назва податку часто містить у собі назву об'єкта, з якого підлягає обчисленню податкова база. Саме об'єкт оподаткування в сукупності зі ставкою податку визначає обсяг податкового обов'язку. У той же час об'єкт оподаткування тісно пов'язаний з категорією платника податку внаслідок того, що «...обов'язки платника податків виникають у нього при наявності об'єкта оподаткування та на підставах, встановлених законодавчими актами».

Незважаючи на те, що визначення об'єкта міститься в самій назві податку, найчастіше саме з ним пов'язано чимало труднощів. Це й не дивно, адже поняття доходу — одне з найбільш складних понять, тому

що при обчисленні податку з доходів фізичних можна виділити кілька видів доходів: валовий, сукупний, загальний, оподатковуваний. Кожний з них виконує в цьому процесі свої функції.

Валовий дохід являє собою суму доходів у грошовій і натуральній формі із всіх джерел протягом року, незалежно від того, підлягають вони оподаткуванню чи ні. Він показує загальну платоспроможність громадянина. Загальний дохід є об'єктом оподаткування по даному податку. Законодавець виділяє загальний місячний оподатковуваний дохід і загальний річний оподатковуваний дохід, причому останній являє собою суму загальних місячних оподатковуваних доходів і іноземних доходів за відповідний звітний період. Під сукупним доходом слід розуміти доходи, отримані фізичною особою протягом року, що частково або повністю підлягає оподаткуванню. Сукупний дохід використовується у випадку застосування деяких пільг (неоподатковуваний мінімум). Доходи, що становлять сукупний дохід як об'єкт оподаткування, розрізняються за характером одержання, джерелом, за формою та іншими ознаками.

Сукупний дохід не завжди збігається з доходом оподатковуваним, до якого безпосередньо застосовується діюча ставка. Така ситуація обумовлена тим, що сукупний дохід може бути зменшений на суму податкових пільг.

Можна виділити два підходи до визначення поняття об'єкта оподаткування. Як родова категорія об'єкт оподаткування являє собою загальне визначення об'єкта (доходи або їх частина, майно, вартість тощо). При законодавчому визначенні даної категорії, як правило, застосовується вузьке значення цього поняття. Таким чином, об'єкти оподаткування можна визначити як видові, більш конкретизовані форми родового поняття об'єкта оподаткування, такі як майно юридичних осіб, доходи фізичних осіб і т. ін.

Виходячи з об'єкта оподаткування за ставкою податку визначається обсяг податкового обов'язку, саме тому правильне визначення об'єкта оподаткування є одним з найважливіших питань у теорії податкового права. Українське законодавство не містить загального, родового визначення об'єкта оподаткування. Замість цього під об'єктом оподаткування розуміється дохід (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість такої продукції, спеціальне використання природних ресурсів, майно та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування. Тобто законодавець закріпив об'єкт оподаткування шляхом перерахування, застосувавши бланкетну норму. Таке визначення законодавця

здається занадто вузьким. Цілком логічно було б все-таки закріпити родові поняття об'єкта оподаткування в загальних податкових законах, а не перераховувати деякі, найпоширеніші види об'єктів. Цю прогалину варто усунути при прийнятті Податкового кодексу України, закріпивши родові поняття об'єкта оподаткування в Загальній його частині.

Що стосується об'єкта оподаткування податком з доходів фізичних осіб, то під ним відповідно до принципу поділу платників на резидентів і нерезидентів розуміється: для резидентів — загальний місячний оподатковуваний дохід, чистий річний оподатковуваний дохід, доходи із джерелом походження в Україні, що підлягають оподаткуванню при їх виплаті, та іноземні доходи; для нерезидентів — загальний місячний і річний доходи із джерелом походження в Україні, а також доходи із джерелом походження в Україні, що підлягають оподаткуванню при їх виплаті.

Об'єкт оподаткування іноземних громадян, з одного боку, більш вузький, тому що у такому випадку частково застосовується принцип територіальності, з другого боку, він збільшується за рахунок інших джерел. Об'єктом оподаткування нерезидента є загальні місячні й річний оподатковуваний доходи із джерелом походження в Україні, а також доходи із джерелом походження в Україні, що підлягають оподаткуванню при їх виплаті. Таким чином, законодавець фактично позбавив права іноземних громадян на податковий кредит по податку з доходів фізичних осіб.

Загальний річний оподатковуваний дохід являє собою суму загальних місячних оподатковуваних доходів за звітний період. Законодавцем встановлений різний порядок оподаткування для різних видів доходів. Оподаткування здійснюється: а) безпосередньо при виплаті доходу і за рахунок такого доходу у джерела виплати; б) за особливими правилами (відсотки, доходи від операцій з майном, додаткові блага, доходи від спадщини і т. ін.); в) за підсумками року на підставі поданої декларації. Залежно від виду доходу обов'язок по нарахуванню і сплаті податку в бюджет покладається або на самого платника податків, або на податкового агента. При цьому обчислення та сплата податку з деяких видів доходів деталізується у відповідних статтях закону.

У контексті подальшого дослідження податку з доходів фізичних осіб варто виділити такий елемент правового механізму податку, як база оподаткування, дати йому визначення і коротку характеристику. Для визначення суми податку, яку необхідно перерахувати в бюджет, об'єкта оподаткування недостатньо. Для цього необхідно скорегувати відповідно до законодавства кількісні характеристики об'єкта оподат-

кування. На підставі цього податкова база буде істотно відрізнитися від кількісних ознак самого об'єкта оподаткування.

У той же час податкова база не є безпосередньо обставиною, що породжує обов'язок сплатити податок, тобто об'єктом оподаткування. Платники податків визначають податкову базу за підсумками кожного окремого податкового періоду на підставі даних податкового обліку об'єктів оподаткування або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням. Фактично обов'язок визначити податкову базу і сплатити податок виникають у платників податків за підсумками кожного податкового періоду. За рахунок визначення податкової бази і податкового періоду формуються основи стабільного надходження податків протягом усього календарного року. При цьому законодавець не пов'язує ці розрахунки з моментом формування об'єкта оподаткування. Це пояснюється в першу чергу тим, що той самий об'єкт може мати кілька баз оподаткування, які відповідатимуть окремим податкам. Саме тому база оподаткування встановлюється по кожному податку окремо.

Новим у регулюванні оподаткування доходів фізичних осіб є закріплення законодавцем механізму податкового кредиту. Під податковим кредитом розуміється сума витрат, на яку платник податків має право зменшити суму загального річного оподаткованого доходу. Підстави для надання платникові податкового кредиту закріплені в ст. 5 Закону України від 22 травня 2003 року. До них належать документально підтверджені витрати з переліку, закріпленого в цій статті.

§ 4. Ставка податку з доходів фізичних осіб

Ставка оподаткування є одним з основних елементів механізму податку, без якого неможливо уявити ні конкретний податок, ні рівень податкового тягаря (тиску). Ставка податку являє собою податкові нарахування на одиницю виміру податкової бази.

Відповідно до ст. 7 Закону України від 22 травня 2003 року ставка податку (базова) становить 15 % від об'єкта оподаткування. Даною статтею врегульовано питання щодо встановлення ставки оподаткування у розмірі 5 і 30 % залежно від об'єкта оподаткування.

Так, ставка податку становить 5 % від об'єкта оподаткування, нарахованого податковим агентом як процент на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок; процентний або дисконтний

дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом; процент на вклад (внесок) до кредитної спілки, створеної відповідно до закону; інвестиційний дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування; дохід за іпотечним сертифікатом участі, іпотечним сертифікатом з фіксованою дохідністю; дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю; дохід, який виплачується управителю фонду фінансування будівництва; дохід учасникам фонду банківського управління тощо.

Ставка податку становить 30 % від об'єкта оподаткування, нарахованого як виграш чи приз (крім державної лотереї у грошовому вираженні) на користь резидентів або нерезидентів, та від будь-яких інших доходів, нарахованих на користь нерезидентів — фізичних осіб за винятком випадків, встановлених законодавством.

Ставка податку може становити інший розмір, визначений відповідними нормами Закону України від 22 травня 2003 року.

§ 5. Пільги по податку з доходів фізичних осіб

Пільги в механізмі податку належать до додаткових елементів. Функціонально вони виконують перерозподіл податкового тиску з однієї категорії платників податків на іншу. В умовах розвитку правової держави застосування пільг в оподаткуванні набуває великого значення в узгодженні інтересів платників податків, точніше окремих груп платників, і держави. Цілком природно, що в суспільстві відбувається поділ груп населення залежно від багатьох факторів: добутку, рівня життя, деяких факторів сімейного характеру та інших. У таких умовах рівномірне податкове навантаження не може забезпечити основний напрямок державної діяльності — функціонування на благо свого народу.

Аналізуючи Закон України від 22 травня 2003 року, слід зробити акцент на такому. По-перше, самого поняття пільги в ньому немає. По-друге, різні види пільг за цим податком містяться в різних статтях зазначеного закону. Наприклад, ст. 6 регулює надання податкової соціальної пільги; водночас у п. 4.3 ст. 4 Закону, що має назву «загальний оподатковуваний дохід», перелічені доходи, які не включаються до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу. Такі доходи зменшують об'єкт оподаткування і фактично є пільгами. Стат-

ті 9–15 Закону, що регулюють особливості обчислення, нарахування та сплати податку в окремих ситуаціях також за своєю суттю містять окремі різновиди податкових пільг.

У прикінцевих положеннях Закону України від 22 травня 2003 р. міститься норма, згідно з якою, у випадку коли норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум, то для цілей їх застосування використовується сума у розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства у частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги. Для розрахунку податкової соціальної пільги застосовується розмір прожиткового мінімуму саме для працездатної особи.

Водночас існує виняток із загального правила щодо розміру заробітної плати для отримання податкової соціальної пільги, а саме: самотні матері або самотні батьки (опікуни, піклувальники) — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, платник податку, який утримує дитину-інваліда, — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, а також платник податку, що має троє чи більше дітей віком до 18 років. Один з батьків — платників податку, віднесених до зазначених пільгових категорій, має право на одержання податкової соціальної пільги щодо місячної заробітної плати, розмір якої визначається залежно від кількості дітей, щодо яких надається пільга (на кожну дитину). У другого з батьків при цьому питання надання податкової соціальної пільги розглядається на загальних підставах.

§ 6. Порядок сплати податку з доходів фізичних осіб

Законом України від 22 травня 2003 року встановлено два різновиди порядку нарахування, утримання та сплати податку до бюджету. Критерієм для їх розмежування обрано джерело виплати доходу, точніше, наявність статусу податкового агента у особи, що виплачує дохід.

Податковим агентом з цього податку визнається юридична особа, її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ або фізична особа чи представництво нерезидента — юридичної особи, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок з доходів фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок

платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм цього Закону. Особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність.

Відповідно до чинного законодавства податковий агент, який нараховує або виплачує оподатковуваний дохід на користь платника податку, утримує податок від суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку залежно від об'єкта оподаткування. При цьому податок підлягає сплаті до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати цього податку до бюджету. При нарахуванні оподаткованого доходу, який не виплачується платнику податку особою, що його нараховує, сума податку, яка підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, повинна бути перерахована до бюджету у строки, встановлені для місячного податкового періоду.

Спеціальний порядок сплати встановлено відносно окремих видів оподатковуваних доходів, що не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні чи виплаті. У цьому випадку платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку. Якщо оподатковуваний дохід виплачується у негрошовій формі чи готівкою з каси резидента, то податок сплачується до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати. При оподаткуванні доходів, нарахованих платнику податку особою, яка не є податковим агентом, платник податку, що отримує доходи від такої особи, зобов'язаний включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку.

Контрольні питання

1. Місце податку з доходів фізичних осіб у податковій системі України.
2. Платник податку з доходів фізичних осіб
3. Об'єкт податку з доходів фізичних осіб
4. Ставка податку з доходів фізичних осіб
5. Пільги по податку з доходів фізичних осіб
6. Порядок сплати податку з доходів фізичних осіб.

§ 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 значущих дій. Вони займають специфічне місце у системі фіскальних платежів. З одного боку, вони дуже схожі на податкові платежі як за історією виникнення, так і за механізмом вилучення (найбільш близько митні платежі примикають до непрямих податків). З другого боку, на відміну від податків подібні платежі мають чітко виражений умовний характер, що не властиво податкам.

Необхідно розглянути митні платежі з кількох причин. По-перше, важко уявити механізм акцизів хоча б без згадування про мита, що реалізує однакові чи близькі акцизам цілі. По-друге, відбувається своєрідне зближення, а іноді і взаємопроникнення чисто податкових механізмів і специфічних — митних платежів (так, законодавець увів 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 поперхово.

§ 2. Мито, його специфіка і види

Мито являє собою вид обов'язкового платежу, що стягується митними органами. Правове регулювання мита в Україні регулюється Законом України від 5 лютого 1992 року «Про Єдиний митний тариф», Декретом Кабінету Міністрів України від 11 січня 1993 року «Про Єдиний митний тариф України», Митним кодексом України від 11 липня 2002 року тощо.

Мито — це вид обов'язкового платежу, стягнутий з товарів, що перетинають митний кордон держави (увезених, тих, що вивозяться,

або тих, що надходять транзитом). Поряд з чисто фіскальною мито виконує як стимулюючу, так і захисну функцію. Захисна функція мита передбачає формування бар'єрів, що перешкоджають проникненню на територію держави товарів, більш конкурентоздатних стосовно національних або тих, в яких держава не зацікавлена.

Стимулююча функція формує передумови інтересу до збільшення експорту. Економічно розвинуті 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 були кілька століть тому представники школи «меркантилістів», хоча вони і надмірно зміщали акценти у сферу торгівлі.

Мито має багато загального з непрямими податками і насамперед з акцизним збором:

— як і акциз, сплачується в кінцевому 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 значенні слова).

Однак умовний характер мита (перетинання митного кордону) не дозволяє віднести його до податків.

Диференціація видів митних платежів може здійснюватися за декількома критеріями. Так, за характером спрямованості переміщуваних товарів, об'єктів мита поділяються на:

а) ввізні;

б) вивізні;

в) транзитні.

Платником митних платежів є особи, що ввозять (вивозять) чи переміщують товари через митний кордон держави. Специфікою платника є те, що ним може бути як власник товару, так і уповноважена особа (декларант). На відміну від сплати податку тут можлива передача обов'язку по сплаті митних платежів іншій особі, що не має відношення 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 залежно 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, відносно яких має нараховуватися мито. Митна вартість перераховується у національну валюту за курсом Національного банку України, що діє на день подання 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. ін.). Дана ставка передбачає специфічну характеристику товару, тоді як попередня передбачає знеособлений предмет обкладання;

в) комбіновані (змішані) — ставки, що поєднують дію адвалорних і специфічних видів обкладання при нарахуванні мита. Змішані мита використовуються як доповнення до специфічних або в разі їх недостатньої ефективності. Застосовуються в Австралії. У США при обкладанні імпорту годинників митна ставка встановлюється як залежно від ціни, так і від кількості каменів у годиннику;

г) сезонні — ставки, за допомогою яких можливе оперативне реагування на ввіз і вивіз на територію держави сезонних товарів. Як правило, строк їх введення не може перевищувати шести місяців;

д) особливі — являють собою ставки, що реалізують захисні функції митних зборів:

— антидемпінгові — ставки, що являють собою певну надбавку до звичайного імпортного мита. Застосовуються при ввезенні на територію держави товарів за цінами, більш низьким (демпінговими), ніж їх ціна в країні, що вивозить; такі товари створюють загрозу підірвати основи виробництва країни-імпортера. За допомогою антидемпінгових зборів ціни імпортованих товарів піднімаються до рівня, на якому з ними можуть конкурувати вітчизняні;

— спеціальні — ставки мита, що захищають митну територію від ввезення товарів, що загрожують вітчизняним виробникам (аналогічних чи безпосередньо конкуруючих). Іноді спеціальні мита використовують як захід-відповідь на дії інших держав, що загрожують інтересам вітчизняних виробників;

— компенсаційні — ставки мита, що застосовуються до ввезених товарів, відносно яких використовувався механізм субсидій, що відповідно занизило їх ціну, і це загрожує завдати шкоди вітчизняному виробництву.

Механізм застосування пільг при сплаті мита досить різноманітний і включає:

1. Звільнення від сплати мита певних категорій платників.
2. Зменшення ставок мита.
3. Повернення раніше сплачених сум мита.
4. Звільнення від мита певних 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 основі обчислення 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 ним 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 передбачає подібність за основними характеристиками (виробник, країна виготовлення, якість).

3. Метод оцінки за ціною угоди з однорідними товарами — нагадує механізм попереднього методу. При цьому однорідні товари не обов'язково є однаковими у всіх відносинах, але мають подібні характеристики.

4. Метод оцінки на підставі вирахування вартості — митна вартість визначається як ціна за продаж ідентичних чи однорідних товарів на внутрішньому ринку за винятком сум імпортних митних платежів, комісійних винагород, витрат на транспортування тощо.

5. Метод оцінки на підставі 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 підставі чинного законодавства. Рішення про використання даного методу приймається митними органами.

Мито сплачується безпосередньо митному органу одночасно з прийняттям митної декларації чи до її прийняття. Митні органи здійснюють контроль за правильністю його обчислення і збору. Механізм внесення мита передбачає певні гарантії (форми забезпечення внесення платежів):

- застава товарів;
- гарантії фінансово-кредитних установ;
- гарантії третіх осіб;
- внесення належних сум на депозит.

§ 3. Державне мито

Державне мито за своєю суттю є не винятково податковим платежем, а скоріше судовим чи цивільним і більш детально воно регулюється не тільки податковим, але і цивільним, процесуальним, господарсько-процесуальним законодавством.

Державне мито являє собою плату, що стягується за здійснення юридично-значущих 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 дії (послуги), що здійснюються уповноваженими органами, стягнута з метою покриття витрат, що виникають у зв'язку з цим. Головна особливість державного мита — це його індивідуальна відплатність. Сплачуючи державне мито, платник переслідує певні інтереси, пов'язані зі здійсненням на його користь дій публічно-правового характеру. Водночас метою стягування державного мита є покриття витрат державного чи іншого органу 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 Наказ державної податкової адміністрації України від 22 квітня 1993 року «Інструкція про порядок обчислення і стягування державного мита».

Платниками державного мита на території України є фізичні і юридичні особи за здійснення в їх інтересах дій і видачу документів уповноваженими на те органами.

Державне мито стягується:

1) з позовних заяв, заяв з переддоговірних спорів, заяв (скарг) у справах окремого провадження і скарг на рішення, прийняті відносно релігійних організацій, з касаційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що набрали законної сили, а також за видачу судами копій документів;

2) з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що подаються в господарські суди, і заяв про перевірку рішень, ухвал, постанов у порядку нагляду, а також про їх перегляд за нововиявленими обставинами;

3) за здійснення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад народних депутатів, а також за видачу дублікатів нотаріально засвідчених документів;

4) за реєстрацію актів громадянського стану, а також видачу громадянам повторних свідчень про реєстрацію актів громадянського стану і свідоцтв у зв'язку зі зміною, виправленням і відновленням записів актів цивільного стану;

5) за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії і за внесення змін у ці документи; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян чи документів, що їх замінюють; за видачу чи продовження посвідчень на проживання; за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина чи документа, що його заміняє, на право виїзду з України і в'їзду в Україну, а також з заяв про прийом до громадянства України і про вихід із громадянства України;

6) за видачу нового зразка паспорта громадянина України (крім обміну нині діючого паспорта на паспорт нового зразка); за оформлення нового зразка паспорта громадянина України для поїздки за кордон; за видачу громадянам України закордонного паспорта на право виїзду за кордон чи продовження строку його дії;

7) за пропуску громадян чи реєстрацію місця проживання;

8) за видачу дозволів на право полювання і рибальства;

9) за операції по випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних і місцевих позик, і по видачі приватизаційних паперів;

10) за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

11) за проведення публічних торгів (аукціону, тендера) об'єктами нерухомого майна, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

12) за дії, що пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтримкою їхньої дії;

13) за представлення в Кабінет Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи.

Перелік ставок державного мита досить великий, оскільки встановлюється відносно 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, що подаються у господарський суд, із заяв про перевірку рішень, ухвал і постанов господарських судів у порядку нагляду, а також за дії, пов'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 разі необхідності, державного мита у відповідний бюджет може тільки орган, на рахунок якого воно надійшло, незалежно від того, де зберігаються платіжні документи, тобто у територіальний орган державного казначейства.

Сплата державного мита може здійснюватися в декількох формах:

1) готівкою:

- безпосередньо в національній валюті;
- в іноземній валюті в перерахунку за курсом Національного банку України;

2) у безготівковому порядку (перерахуванням через відділення банків сум мита з рахунків платників);

3) митними марками.

З позовів, що подаються до суду або господарського суду в іноземній валюті, а також за дії й операції в іноземній валюті державне мито сплачується в іноземній валюті. У разі, коли розмір ставок державного мита передбачено у частинах неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

Контрольні питання

1. Місце митних платежів у системі податків і зборів України.
2. Мито, його специфіка і види.
3. Державне мито.

Глава 28

Плата (податок) за землю

§ 1. Правове регулювання плати (податку) за землю в Україні

Земля (земельна ділянка) була одним з перших об'єктів оподаткування. В окремі періоди історичного розвитку земельний податок був провідним, 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 від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» і регулюється Законом України від 3 липня 1992 року «Про плату за землю» (у редакції від 19 вересня 1996 року) (далі — Закон України від 3 липня 1992 року)¹, Земельним кодексом України від 25 жовтня 2001 року.

Використання землі в Україні є платним. Плата за землю стягується у вигляді земельного податку чи орендної плати, розмір яких не залежить від господарської діяльності власників і користувачів землі чи орендарів і визначається залежно від грошової оцінки земельних ділянок.

Плата за землю запроваджується з метою формування джерела коштів для фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення земельного кадастру, здійснення землеустрою та моніторингу земель, проведення земельної реформи та розвитку інфраструктури населених пунктів.

§ 2. Платники податку

Закон України від 3 липня 1992 року (ч. 2 ст. 5) закріплює, що суб'єктом плати за землю є власник земельної ділянки, земельної

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 45. – Ст. 238.

частки (паю) і землекористувач, у тому числі орендар. Платниками податку є фізичні та юридичні особи (ст. 1 Закону України від 3 липня 1992 року «Про плату за землю»). Право на земельну ділянку може належати декільком особам, тому як характерну рису плати за землю слід зазначити існування в цьому випадку консолідованого платника.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, а орендної плати за земельну ділянку, яка перебуває у державній або комунальній власності, — договір оренди такої земельної ділянки. Власники землі та землекористувачі сплачують земельний податок, а також орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користування у поточному році.

Платники земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності (крім громадян) самостійно обчислюють суму земельного податку та орендної плати щороку станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою центральним податковим органом, з розбивкою річної суми рівними частками по місяцях. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій.

Нарахування громадянам сум земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності проводиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 15 липня поточного року платіжне повідомлення про внесення платежу. За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних осіб або громадян, земельний податок нараховується кожному з них пропорційно їх частці у власності на будівлю.

Облік громадян — платників земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності і нарахування відповідних сум проводиться щороку станом на 1 травня. Земельний податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності громадянами сплачується рівними частками до 15 серпня і 15 листопада.

■ § 3. Об'єкт оподаткування

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, а також земельна частка (пай), що перебуває у власності чи користуванні, у тому числі й на умовах оренди. При цьому законодавець виділяє плату за такі категорії земель: землі сільськогосподарського призначення, землі населених пунктів і землі промисловості, транспорту, зв'язку, оборони, землі природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення та землі лісового і водного фондів (за межами населених пунктів).

Стаття 79 Земельного кодексу України від 25 жовтня 2001 року містить поняття земельної ділянки як частини земної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування і закріпленими відносно неї правами.

■ § 4. Ставки податку

Власники землі і землекористувачі сплачують плату за землю у формі земельного податку, а орендарі — у формі орендної плати.

Стаття 1 Закону України від 3 липня 1992 року установлює ставку податку як законодавчо визначений річний розмір плати за одиницю площі оподатковуваної земельної ділянки. Розмір земельного податку диференціюється на плату за землі сільськогосподарського призначення, плату за землі населених пунктів, плату за землі промисловості, транспорту, зв'язку, оборони та іншого призначення, плату за землі природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення, плату за землі лісового і водного фондів.

Ставки земельного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх грошової оцінки залежно від виду таких угідь: рілля, сіножаття, пасовища, багаторічні насадження.

Ставки земельного податку за земельні ділянки (за винятком сільськогосподарських угідь) диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради, виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки. Ставки земельного податку застосовуються з урахуванням коефі-

цієнтів індексації, визначених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Чинне законодавство передбачає застосування підвищених ставок податку у випадках:

- нецільового використання землі;
- перевищення норм відводу. Так, податок за частину площ земельних ділянок, наданих підприємствам, установам і організаціям (за винятком сільськогосподарських угідь), що перевищують норми відведення, справляється у 5-кратному розмірі.

§ 5. Пільги по податку

Законом України від 3 липня 1992 року передбачені звільнення від сплати податку. Залежно від критеріїв, узятих за основу при поділі, пільги по розглянутому податку можна розмежувати на три групи:

1. За територіальною ознакою — поширюються на окрему територію, що не обов'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 тощо). Законодавець висуває ряд додаткових умов, при наявності яких платник має право на пільгове оподаткування (наприклад, суб'єкт на цій території повинен здійснювати певні інвестиційні проекти).

2. За видимою ознакою — відносно певних видів земельних ділянок (заповідники, національні природні парки, ботанічні сади, пам'ятки природи, дендрологічні і зоологічні парки; землі, що перебувають у тимчасовій консервації чи в стадії сільськогосподарського освоєння тощо).

3. За суб'єктною ознакою — залежно 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 і до юридичних осіб (органи державної влади й органи місцевого самоврядування; зареєстровані релігійні і благодійні організації, що не займаються підприємницькою діяльністю, тощо).

Крім того, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування можуть установлювати такі пільги:

- часткове звільнення від сплати податку;
- зменшення суми земельного податку, але в межах коштів, зачислюваних на спеціальні бюджетні рахунки відповідних бюджетів.

Контрольні питання

1. Правове регулювання плати (податку) за землю в Україні.
2. Платники податку.
3. Об'єкт оподаткування.
4. Ставки податку.
5. Пільги по податку.

Глава 29

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів

§ 1. Становлення податку з власників транспортних засобів в Україні

Протягом багатьох десятиліть громадяни — власники транспортних засобів — платили місцевий збір. З прийняттям у 1981 році Положення про місцеві податки збір був замінений місцевим податком і до оподаткування було притягнуто як населення міст, так і сільське населення. Починаючи з 1988 року податок поширився і на транспортні засоби підприємств. В Україні податок з власників транспортних засобів стягувався на підставі Закону України від 11 грудня 1991 року «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» (зі змінами і доповненнями)¹. У новій редакції Закон України «Про податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» було викладено 18 лютого 1997 року. Нині Закон діє у редакції від 6 грудня 2006 року.

§ 2. Платники податку

Платниками податку з транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів є підприємства, установи та організації, які є юридичними особами, іноземні юридичні особи, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які здійснюють першу реєстрацію в Україні, реєстрацію, перереєстрацію транспортних засобів, або мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні транспортні засоби, які є об'єктами оподаткування. До числа платників не віднесені філії й інші відособлені підрозділи юридичних осіб. Тому обчислювати і вносити в бюджет податок із власників транспортних засобів повинні саме юридичні особи.

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1992. – № 11. – Ст. 150.

Фізичні особи сплачують податок перед проведенням першої реєстрації в Україні, реєстрації або перереєстрації транспортних засобів, а також перед технічним оглядом транспортного засобу щорічно або один раз за два роки, але не пізніше першого півріччя року, в якому провадиться технічний огляд. Юридичні особи сплачують податок щоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів обчислюється юридичними особами на підставі звітних даних про кількість транспортних засобів станом на 1 січня поточного року. Обчислення податку з власників наземних транспортних засобів провадиться виходячи з об'єму циліндрів або потужності двигуна кожного виду і марки транспортних засобів, а податку з власників водних транспортних засобів — виходячи з довжини транспортного засобу.

Якщо право користування транспортним засобом передано фізичною особою за дорученням іншої особи, податок з власників транспортних засобів сплачується його власником або від його імені особою, якій це право передано, якщо це передбачено в дорученні на право користування транспортним засобом, за місцем реєстрації цього транспортного засобу.

Органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані щомісячно повідомляти податкові органи про транспортні засоби, зареєстровані або зняті з реєстрації протягом попереднього місяця, за формою, затвердженою центральним податковим органом України, та їх власників.

§ 3. Об'єкт і ставка оподаткування

Об'єктами оподаткування з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів відповідно до ст. 2 Закону України від 6 грудня 2006 року «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» є трактори (колісні), крім гусеничних; сідельні тягачі, автомобілі, призначені для перевезення не менше 10 осіб, включаючи водія; легкові автомобілі; вантажні автомобілі; автомобілі спеціального призначення, крім тих, що використовуються для перевезення пасажирів і вантажів; мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з установленим двигуном, крім

тих, що мають об'єм циліндра двигуна до 50 куб. см.; яхти та судна парусні з допоміжним двигуном або без нього (крім спортивних); човні моторні і катери, крім човнів з підвісним двигуном (крім спортивних); інші човни (крім спортивних).

Враховуючи, що податок на транспортні засоби стягується з власників транспортних засобів, що зареєстрували їх, однією з вимог постанови Кабінету Міністрів України від 7 вересня 1998 року у редакції постанови Кабінету Міністрів від 23 грудня 2009 року є обов'язковість реєстрації транспортних засобів протягом 10 діб після їх придбання, одержання або появи обставин, що вимагають унесення змін у реєстраційні документи. Відповідно до Закону України від 30 червня 1993 року «Про дорожній рух» державній реєстрації й обліку підлягають призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування автомобілі, автобуси, самохідні машини, сконструйовані на шасі автомобілі, мотоцикли всіх типів, марок і моделей, причепа, напівпричепа і мотоколяски.

Ставки податку встановлені в гривні з 100 куб. см об'єму циліндрів двигуна, з 1 кВт потужності двигуна або 100 см довжини залежно від виду транспортного засобу. Розмір ставки податку встановлюється залежно від об'єкта оподаткування (автомобілі легкові, вантажні, мотоцикли, моторолери, мотоблоки, яхти тощо).

Законодавством встановлено обов'язок сплати податку з власників автомобілів легкових, вантажних (вантажопідйомністю більше 7 тон), автобусів. Усі транспортні засоби, що належать до цих категорій, підлягають оподаткуванню за одними ставками, для інших самохідних машин і механізмів передбачено використання своїх розмірів ставок податку. При цьому необхідно мати на увазі, що пасажирські автомобілі місткістю до 8 чоловік, включаючи водія, належать до легкових автомобілів, більше 8 чоловік — до автобусів.

Законом не передбачено прогресивне оподаткування, оскільки об'єкт оподаткування незмінний і передбачає застосування твердих ставок податку.

§ 4. Пільги щодо податку

Порівняно традиційна система пільг може бути розділена на дві групи. Перша включає платників, що цілком звільняються від сплати

податку. Сюди входять підприємства автомобільного транспорту загального користування, державні бюджетні установи й організації, інваліди, що мають мотоколяски чи автомобілі з ручним керуванням, і т. ін. Друга включає платників, для яких ставка податку скорочується на 50 % (пожежні машини, машини швидкої допомоги і т. ін.). Законом України від 6 грудня 2006 року «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» передбачені такі пільги по цьому податку.

Повністю звільнені від сплати податку:

а) особи, зазначені в пп. 1 і 2 ст. 14 Закону України від 28 лютого 1991 року (у редакції від 19 грудня 1991 року) «Про статус і соціальний захист громадян, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», у статтях 4–11 Закону України від 22 жовтня 1993 року «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», статтях 6 і 8 Закону України від 16 грудня 1993 року «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні», а також інваліди незалежно від групи інвалідності;

б) особи, зазначені в пп. 3 і 4 ст. 14 Закону України від 28 лютого 1991 року «Про статус і соціальний захист громадян, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» — щодо одного легкового автомобіля з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 см³, або одного мотоцикла з об'ємом циліндрів до 750 см³ чи одного човна моторного або катера (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м, до їх відселення і протягом трьох років після переселення із зони гарантованого добровільного відселення і зони посиленого радіоекологічного контролю.

Звільняються від сплати податку на 50 %:

а) громадяни, у власності яких перебувають легкові автомобілі (код 8703), вироблені в країнах СНД і поставлені на облік в Україні до 1990 року включно;

б) особи, які згідно із законодавством є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, — за трактори колісні та вантажні автомобілі.

Пільга в поточному році надається, якщо право на неї виникло до настання строку сплати податку, тобто перед реєстрацією чи перереєстрацією і технічним оглядом транспортних засобів. З появою права на пільгу після строку сплати податку пільга в даному році не надається.

Не визнаються об'єктами оподаткування: трактори на гусеничному ходу; мотоцикли, мопеди і велосипеди з обсягом циліндра двигуна до

50 см³; автомобілі спеціального призначення: швидкої допомоги і пожежні; машини і механізми для сільськогосподарських робіт; транспортні засоби вантажні, самохідні, які використовуються на заводах, у портах і аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані; окремі види яхт, вітрильних судів і човнів, спортивний водний транспорт.

Податок із власників транспортних засобів не стягується за транспортні засоби, якщо вони не перебувають на обліку Державтоінспекції чи інших органах, які проводять їх реєстрацію, перереєстрацію або техогляд. Якщо право користування транспортним засобом передано за дорученням іншій особі, податок із власників транспортних засобів сплачується його власником від його імені чи особою, якій воно передано, якщо це передбачено в дорученні на право користування транспортним засобом за місцем проживання власника.

Контрольні питання

1. Становлення податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів.
2. Платники податку.
3. Об'єкт та ставка податку.
4. Пільги щодо податку.

Глава 30

Податок на промисел

§ 1. Місце податку на промисел у податковій системі України

Сплата податку на промисел здійснюється в Україні відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України від 17 березня 1993 року «Про податок на промисел»¹.

Особливістю цього податку є те, що його застосування поширюється тільки на торгову діяльність фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності. З торгової діяльності практично почався процес монополізації економіки.

Концепція розвитку внутрішньої торгівлі України визначає загальну стратегію і пріоритетні напрями державного регулювання розвитку внутрішньої торгівлі в ринково орієнтованій системі господарських відносин і спрямована на підвищення ефективності організаційно-економічних перетворень у торгівлі. Перехід до системи вільного переміщення товарів поки що не призвів до формування повноцінного споживчого ринку. Споживчий ринок сьогодні — це ринок деформованої структури попиту через неплатоспроможність населення; ринок товарів низької якості; ринок, у якому масові порушення з боку суб'єктів господарювання стали об'єктивною реальністю. У зв'язку з нестабільністю економіки України поки неможливий відхід від стихійних нерегульованих ринків, що формуються за рахунок виплати заробітної плати в натуральній формі, торгівлі продукцією, виробленою на власній земельній ділянці, і т. ін.

§ 2. Платники податку на промисел

Платниками податку на промисел є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства (далі громадяни) які мають постійне місце проживання або не мають його в Україні, якщо вони не зареєстровані як суб'єкти підприємництва і здійснюють несисте-

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 19. – Ст. 208.

матичну, не більш чотирьох разів протягом календарного року, продаж виготовленої, переробленої або купленої продукції, предметів або товарів.

Платниками виступають громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства та особи, що не мають постійного місця проживання. Підставою для подібного розмежування є статус громадянина, що визначається Законом України від 18 січня 2001 року «Про громадянство України». Громадянство України визначає постійний правовий зв'язок особи і держави, що виражається в їх взаємних правах і обов'язках.

Іноземці мають право займатися в Україні підприємницькою діяльністю, передбаченою законодавством України. При цьому вони мають такі ж права й обов'язки, як і громадяни України, якщо інше не встановлене Конституцією і законами України. Іноземці сплачують податки і збори відповідно до законів України і міжнародних договорів України.

І ще ряд зауважень щодо цього елемента правового механізму податку на промисел. По-перше, платниками є особи, які не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності. По-друге, платники здійснюють несистематичну діяльність із продажу товарів (у цьому випадку законодавцем закріплений і кількісний критерій несистематичності — чотири рази в календарному році). По-третє, несистематичному продажу підлягає: а) виготовлена; б) перероблена; в) придбана продукція.

§ 3. Об'єкт оподаткування

Об'єктом оподаткування є сумарна вартість товарів за ринковими цінами, що визначається громадянином у декларації, поданої до державної районної (міської) податкової інспекції за місцем проживання, а громадянином, що не має постійного місця проживання в Україні,— за місцем реалізації товару.

Податок на промисел сплачується у вигляді придбання одноразового патенту на торгівлю, вартість якого визначається на підставі вказаної платником сумарної вартості товарів і ставки податку. Особливістю визначення об'єкта оподаткування є те, що сума податку за

невикористаним патентом поверненню не підлягає. Мінімальний строк дії одноразового патенту — три, а максимальний — сім календарних днів.

Придбання патенту здійснюється на підставі поданої декларації, в якій зазначаються: прізвище, ім'я, по батькові платника; адреса проживання; найменування і вартість товару; кількість днів; кількість товару; вартість одиниці товару; сумарна вартість товару. Декларація, на підставі якої визначається об'єкт оподаткування, подається в податкову інспекцію за місцем проживання громадян України або в податковий орган за місцем реалізації товару (якщо громадянин не має постійного місця проживання). У декларації, крім загальних відомостей про громадянина, вказується перелік товарів, що передбачається реалізувати, і їх вартість.

Форма декларації встановлюється Державною податковою адміністрацією України.

§ 4. Ставка податку

Ставка податку на промисел встановлена в розмірі 10 % від зазначеної в декларації вартості товару, що підлягає продажу протягом трьох днів, але не менше розміру однієї мінімальної заробітної плати. У випадку збільшення строку продажу товарів до семи днів ставка податку збільшується до 20 %. Таким чином, ставка для визначення вартості одноразового патенту при здійсненні торгової діяльності з урахуванням податку на промисел становить:

- 1) 10 % — у випадку придбання одноразового патенту на 3 дні;
- 2) 20 % — у випадку придбання одноразового патенту на 7 днів.

Збільшення ставки залежно від збільшення строку продажу товару до 7 днів обумовлене тим, що за 7 днів можливість реалізувати більший обсяг товарів зростає і, отже, для забезпечення дохідної частини місцевого бюджету податок стягується в подвійному розмірі. Особливістю сплати податку на промисел є те, що вартість патенту, що придбавається, не може бути нижче граничного розміру (одного неоподаткованого мінімуму).

Податок на промисел зараховується до місцевих бюджетів за місцем придбання одноразового патенту.

§ 5. Пільги по податку на промисел

За допомогою пільг створюються умови для активізації інвестиційних процесів, насамперед у пріоритетних сферах матеріального виробництва, що відповідає основним напрямам структурної перебудови за конкретними програмами і проектам збільшення випуску і здешевлення необхідних товарів.

Декрет передбачає своєрідну пільгу: не декларується і не оподатковується реалізація продукції, виробленої в особистому підсобному господарстві, як у сирому вигляді, так і у вигляді первинної обробки. Особливим є те, що дана пільга не виділена ні окремою статтею, ні окремим пунктом, а включена до ст. 2 «Об'єкт оподаткування».

Ще однією з пільг, закріплених даним Декретом, є надання права фізичним особам, без реєстрації суб'єктами підприємницької діяльності і без придбання одноразового патенту, здійснювати продаж особистих автотранспортних засобів. Дана пільга застосовується у випадку здійснення такого продажу не більше одного разу на рік.

Контрольні питання

1. Місце податку на промисел у податковій системі України.
2. Платники податку на промисел.
3. Об'єкт оподаткування.
4. Ставка податку.
5. Пільги по податку на промисел.

Глава 31

Система загальнодержавних зборів в Україні. Плата за торговий патент

§ 1. Збори природоресурсного характеру

Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету. Відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, стягуються з користувачів надр, які здійснюють видобуток корисних копалин на колись розвіданих родовищах і повністю надходять у державний бюджет і направляються на розвиток мінерально-сировинної бази. Порядок установавання нормативів відрахувань за виконані геологорозвідувальні роботи і їх стягнення визначається Кабінетом Міністрів України. Відповідно до Кодексу України про надра від 27 липня 1994 року надра надаються винятково в користування організаціям, підприємствам і громадянам тільки в тому випадку, якщо в них є спеціальний дозвіл (ліцензія) на використання ділянки надр. Існує кілька видів використання надр:

- 1) геологічне вивчення, у тому числі дослідницько-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;
- 2) видобуток корисних копалин;
- 3) будівництво й експлуатація підземних споруджень, не пов'язаних з видобутком корисних копалин, у тому числі споруджень для підземного зберігання нафти, газу й інших речовин і матеріалів, поховання шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод;
- 4) створення геологічних територій і об'єктів, які мають важливе наукове, культурне, санітарно-оздоровче значення;
- 5) задоволення інших потреб.

Відповідно до Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, віднесені до загальнодержавних, і тому існують єдині правила обчислення й сплати відрахувань при видобутку корисних копалин на території України.

Платниками відрахувань за геологорозвідувальні роботи є користувачі надрами всіх форм власності, у тому числі підприємства з іно-

земними інвестиціями, які добувають корисні копалини на раніше розвіданих родовищах, а також на розміщеному на території України, її континентальному шельфі, у винятковій (морській) економічній зоні, родовищах, які були заздалегідь оцінені й за згодою зацікавлених надкористувачів передані їм для промислового освоєння.

Розмір відрахувань залежить від виду мінеральної сировини (природний газ, тверде паливо, торф, чорні метали, кольорові метали, рідкі метали й т. ін.). Одиниця виміру для мінеральної сировини визначається у відсотках від вартості добутої мінеральної сировини за цінами його реалізації без урахування плати за користування надрами при видобутку корисних копалин, податку на додану вартість.

Збір за спеціальне використання природних ресурсів. Розрахунок зборів (платежів) за спеціальне використання природних ресурсів виходить із нормативів плати, які визначаються на підставі даних державного обліку відповідних ресурсів, кадастрових та інших економічних оцінок і диференціюються залежно від якісних і кількісних характеристик природних ресурсів, їх поширеності, можливостей відтворення, місцезнаходження, умов використання. Залежно від виду природного ресурсу до збору за спеціальне використання природних ресурсів відносять:

- 1) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- 2) збір за спеціальне використання водних ресурсів;
- 3) плату за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин.
- 4) плату за спеціальне використання інших природних ресурсів (наприклад, об'єктів тваринного й рослинного світу).

Платежі за спеціальне використання природних ресурсів загальнодержавного значення надходять у Державний і місцеві бюджети в пропорціях, установлених законодавством, місцевого значення — повністю до місцевих бюджетів.

Плата за спеціальне використання лісових ресурсів. Стягнення збору за використання лісових ресурсів регулюється ст. 77 Лісового кодексу України від 21 січня 1994 року у редакції від 8 лютого 2006 року, де відзначається, що спеціальне використання лісових ресурсів, крім розміщення пасік, є платним.

Використання лісових ресурсів підрозділяється на спеціальне й загальне. Спеціальне використання лісових ресурсів проводиться за спеціальним дозволом — лісорубним квитком або лісовим квитком.

Лісорубний квиток видається також під час проведення рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства (санітарні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією малоцінних молодняків, прокладанням просік, створенням протипожежних розривів тощо) і під час проведення інших рубок (розчищення земельних ділянок лісового фонду, покритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів і т. ін.).

Плата (збір) стягується за встановленими таксами або у вигляді орендної плати або доходу, отриманого від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється тільки на території земельних ділянок, наданих у користування. Такими користувачами можуть бути один або кілька тимчасових лісокористувачів у тому випадку, якщо використовується кілька лісових ресурсів. Дозволяється здійснювати такі види спеціального використання лісових ресурсів: заготівлю деревини під час рубок головного користувача; заготівлю живиці; заготівлю другорядних лісових матеріалів (пень, дуб, кора й ін.); побічне лісове використання.

Загальне використання лісових ресурсів — безкоштовне. Таким чином, платниками збору за користування лісовими ресурсами є всі лісокористувачі, які мають право спеціального використання лісових ресурсів. Платним є спеціальне використання лісових ресурсів і земельних ділянок лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей, а також для проведення науково-дослідних робіт.

До лісових ресурсів належать: деревина, технічна й лікувальна сировина, кормові, харчові й інші продукти лісу, які використовуються для задоволення потреб населення й виробництва. Лісові ресурси за своїм значенням діляться на лісові ресурси державного й місцевого значення. Оскільки ліси є власністю держави, то земельні ділянки лісового фонду можуть надаватися в постійне або в тимчасове користування.

Види плати за спеціальне використання лісових ресурсів:

- 1) за встановленими таксами;
- 2) у вигляді орендної плати;
- 3) у вигляді доходу, отриманого від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

Розмір збору за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливсько-

го господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та для проведення науково-дослідних робіт встановлюється виходячи з лімітів їх використання й такс на лісову продукцію та послуги з урахуванням їх якості й доступності.

Платежі за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення зараховуються в розмірі 80 % до Державного бюджету, 20 % — до бюджету областей. Плата за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення зараховується до бюджетів місцевого самоврядування. Ці платежі направляються на виконання робіт з відновлення лісів, проведення лісогосподарських заходів і утримання лісів у належному санітарному стані.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів. Водним кодексом України від 6 червня 1995 року передбачені збори за спеціальне водокористування. Збір за спеціальне водокористування стягується з метою стимулювання раціонального використання й охорони вод і відтворення водних ресурсів і включає збір за використання води водних об'єктів і за скидання забруднюючих речовин.

До спеціального використання прісних водних ресурсів належить використання водних ресурсів для задоволення водою виробничих і сільськогосподарських потреб і потреб населення. Воно здійснюється за допомогою спеціальних пристроїв і установок або без їх застосування, що впливає на якісні й кількісні показники стану водних ресурсів.

Плата встановлена за спеціальне використання прісних водних ресурсів загальнодержавного й місцевого значення.

До прісних водних ресурсів загальнодержавного значення належать:

а) поверхневі води, віднесені до басейнів рік, які розташовані або використовуються на території декількох областей, включаючи всі припливи;

б) підземні прісні води.

До прісних водних ресурсів місцевого значення належать водні ресурси, які не віднесено до ресурсів загальнодержавного значення. Перелік прісних 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 по-

становою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 року «Про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів і встановлення лімітів використання ресурсів загальнодержавного значення».

Дозвіл видається на право використання води з водного об'єкта в межах ліміту. Ліміт використання являє собою граничну кількість води, на використання якої з водного об'єкта водокористувача видається дозвіл у встановленому порядку. За понадлімітне використання прісних водних ресурсів плата обчислюється й стягується в п'ятикратному розмірі.

Платниками платежів за спеціальне використання прісних водних ресурсів є суб'єкти підприємницької діяльності — водокористувачі незалежно від форм власності, які вважаються юридичними особами, включаючи підприємства гідроенергетики й водного транспорту, підприємства з іноземними інвестиціями, їх філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи, які не вважаються юридичними особами, але мають окремий баланс, розрахункові рахунки в банку. Плату за спеціальне використання прісних водних ресурсів вносять також господарські виробничі підрозділи, що не мають юридичного статусу й підвідомчі негоспрозрахунковим організаціям. У деяких випадках фізичні особи зобов'язані платити за спеціальне використання води.

Об'єктом обчислення плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів є обсяг води, що водокористувачі використовують для власних потреб, незалежно від того, надходить ця вода безпосередньо з водогосподарчих систем (поверхневих або підземних джерел), чи від інших водокористувачів, або від підприємств комунального господарства. Підприємства, що використовують на потреби охолодження устаткування оборотну систему водопостачання, плату в бюджеті вносять тільки за воду, що відбирають із водогосподарчих систем і використовують для поповнення оборотної системи. Розмір плати за забір води з водних об'єктів визначається на підставі нормативів оплати фактичного забору води й установлених лімітів на забір води.

Розмір збору за використання води визначається на підставі нормативів збору, фактичних обсягів використаної води й установлених лімітів використання води.

Розмір плати за скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти визначається на підставі нормативів оплати фактичного скидання за-

бруднюючих речовин і встановлених лімітів скидання. Нормативи плати за спеціальне водокористування й порядок стягнення таких платежів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Введення плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів не звільняє суб'єктів підприємницької діяльності від сплати платежів за скидання у водні об'єкти забруднюючих речовин, штрафів за порушення природоохоронного законодавства, сплати постачальникам води вартості послуг, пов'язаних з її подачею.

Плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин. Плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин введена на підставі Закону України від 25 червня 1991 року «Про охорону навколишнього природного середовища», що передбачає наявність ліцензії при здійсненні видобутку корисних копалин, Кодексу України про надра від 27 липня 1994 року й Постанови Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 року з додатком в ред. від 19 січня 1998 року «Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин і Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин».

Плата за користування надрами справляється у вигляді:

- 1) платежів за користування надрами;
- 2) відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету;
- 3) збору за видачу спеціальних дозволів (ліцензій);
- 4) акцизного збору.

Плата за користування надрами не звільняє користувачів від сплати інших обов'язкових платежів, передбачених законодавчими актами України.

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, які здійснюють видобуток корисних копалин.

Об'єктом стягнення 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 їхнього видобутку. Але існують втрати, які не підлягають обліку при визна-

ченні розміру платежів за використання надр при видобутку корисних копалин.

Корисні копалини розділені на групи з подальшою диференціацією залежно від біологічних особливостей і умов експлуатації родовищ. Базові нормативи плати за видобуток корисних копалин встановлюються Постановою Кабінету Міністрів України від 26 березня 2008 року «Про заходи щодо справляння платежів за користування надрами для видобування корисних копалин» у таких розмірах: 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 лицевальних матеріалів — як частина (відсоток) вартості добутих (погашених у надрах запасів) корисних копалин. При перевищенні зазначених базових нормативів стягується плата в подвійному розмірі.

Розмір плати за використання надр для видобутку корисних копалин визначається надкористувачами самостійно: 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.

Платежі за користування надрами можуть сплачуватися у вигляді разових внесків і (або) регулярних платежів, які визначаються на підставі відповідних еколого-економічних розрахунків. Розмір збору за видачу спеціальних дозволів (ліцензій) на користування окремими ділянками надр встановлюється Кабінетом Міністрів України з урахуванням видатків на експертизу заявок, матеріалів і обґрунтувань на користування надрами, організаційних та інших видатків, пов'язаних з видачею спеціальних дозволів (ліцензій).

Плата за спеціальне використання інших природних ресурсів. Відповідно до Закону України від 9 квітня 1999 року «Про рослинний світ» спеціальне використання природних рослинних ресурсів є платним

і передбачає стягнення збору за спеціальне використання природних рослинних ресурсів.

Спеціальне використання природних рослинних ресурсів здійснюється за дозволом юридичними або фізичними особами для задоволення їх виробничих і наукових потреб, а також з метою одержання прибутку від реалізації цих ресурсів або продуктів їх переробки.

Розмір збору визначається з урахуванням природних запасів, поширення, цінності, можливості відтворення, продуктивності цих ресурсів. Від збору за спеціальне використання природних рослинних ресурсів звільняються науково-дослідні установи, навчальні й освітні установи, які проводять наукові дослідження об'єктів рослинного миру з метою їх охорони, невиснажливого використання й відтворення, за винятком використання ними дикоростучих судинних рослин, мохоподібних, водоростей, лишайників, а також грибів, види яких занесені до Червоної книги України, і природних рослинних груп, занесених до Зеленої книги України.

Від збору за спеціальне використання природних рослинних ресурсів звільняються власники земельних ділянок, користувачі (у тому числі орендарі) земельних ділянок, для задоволення природними рослинними ресурсами власних потреб без права їх реалізації за винятком використання ними дикоростучих судинних рослин, мохоподібних, водоростей, лишайників, а також грибів, види яких занесені до Червоної книги України, і природних рослинних угруповань, занесених до Зеленої книги України. Порядок визначення збору й нормативи плати за спеціальне використання природних рослинних ресурсів встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Збір за спеціальне використання природних рослинних ресурсів загальнодержавного значення зараховується до відповідних бюджетів відповідно до законодавства. Збір за спеціальне використання природних рослинних ресурсів місцевого значення зараховується в повному розмірі до відповідних місцевих бюджетів.

Законом України від 13 грудня 2001 року «Про тваринний світ» передбачений збір за спеціальне використання об'єктів тваринного світу. Збір справляється за такі види спеціального використання об'єктів тваринного світу: полювання; рибальство, включаючи добування водних безхребетних тварин; використання диких тварин з метою одержання продуктів їх життєдіяльності; добування (придбання) диких тварин з метою їх утримання й розведення у напіввільних умовах або

в неволі; використання об'єктів тваринного світу в наукових, культурно-освітніх, виховних і естетичних цілях у випадку їх вилучення із природного середовища з метою одержання прибутку. Розмір збору встановлюється залежно від виду (групи видів) тварини, мети й обсягів їх використання, поширення й цінності, з урахуванням місцезнаходження, якості, продуктивності території та інших екологічних і економічних факторів.

Спеціальне використання об'єктів тваринного миру в наукових, культурно-освітніх, виховних і естетичних цілях (якщо це не пов'язане з одержанням прибутку), з метою відтворення тваринного миру, порятунку диких тварин, які зазнали лиха, регулювання чисельності диких тварин в інтересах охорони здоров'я населення й запобігання заповідання шкоді природному середовищу, господарської й іншої діяльності, а також регулювання чисельності хижих і шкідливих тварин в порядку ведення мисливського й рибного господарства здійснюється без стягнення збору. Порядок стягнення й розміри збору за спеціальне використання об'єктів тваринного світу встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища. Відносини в галузі охорони навколишнього середовища регулюються Законом України від 25 червня 1991 року «Про охорону навколишнього природного середовища», а по окремих видах використання природних ресурсів — земельним, водним, лісовим законодавством, законодавством про надра, про охорону атмосферного повітря та іншим спеціальним законодавством.

Обробка, передача, зберігання й використання бази даних спостережень за забрудненням навколишнього природного середовища й надання відповідної інформації забезпечується відповідно до Закону України від 18 лютого 1999 року «Про гідрометеорологічну діяльність».

Вказаний збір є загальнодержавним збором, визначений ст. 14 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування». Підприємства, установи, організації, які забруднюють навколишнє середовище, підлягають державному обліку й зобов'язані безкоштовно надавати інформацію установам, що здійснюють охорону навколишнього природного середовища, про обсяги викидів, скидань забруднюючих речовин, використаних природних ресурсів та іншу інформацію в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Збір стягується з підприємств незалежно від форм власності за:

– викиди стаціонарними джерелами забруднення (обчислюється самостійно на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів викидів, скидів і розміщення відходів і коригувальних коефіцієнтів, при цьому ліміти встановлюються строком на п'ять років);

– викиди пересувними джерелами забруднення (обчислюється платниками самостійно на підставі нормативів збору за ці викиди й кількості фактично використаного палива конкретного виду);

– скидання забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти.

Територіальні органи Мінприроди подають в органи державної податкової служби перелік підприємств, установ, організацій, громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, яким у встановленому порядку видані дозволи на викиди, спеціальне водокористування й розміщення відходів.

Платниками збору є суб'єкти господарювання, незалежно від форм власності, включаючи їх об'єднання, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої територіальної громади; бюджетні, громадські та інші підприємства, установи й організації; постійні представництва нерезидентів, які одержують доходи в Україні; громадяни, які здійснюють на території України й у межах її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони викиди й скидання забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та розміщення відходів.

Платники відповідають за правильність обчислення й своєчасну сплату збору відповідно до законодавства. Не внесені вчасно кошти збору стягуються із платників у встановленому законодавством порядку. Сплата збору не звільняє юридичних і фізичних осіб від відшкодування збитків, заподіяних порушенням природоохоронного законодавства.

Об'єктами обчислення збору є:

1) для стаціонарних джерел забруднення — обсяги забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря або скидаються безпосередньо у водний об'єкт, і обсяги відходів, які розміщуються у спеціально відведених для цього місцях або на об'єктах;

2) для пересувних джерел забруднення — обсяги фактично використаних видів пального, у результаті спалення яких утворюються забруднюючі речовини.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища розраховується на підставі лімітів викидів і скидів забруднюючих речовин і відходів промислового, сільськогосподарського, будівельного та іншого виробництв. З огляду на місцеві умови, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська і Севастопольська міські ради за поданням територіальних органів Мінприроди України можуть збільшувати перелік видів забруднюючих речовин, на які встановлюється збір за викиди і скидання.

Нормативи збору за викиди стаціонарними джерелами забруднення і скидання, а також нормативи збору за розміщення відходів встановлюються відповідно до виду забруднюючих речовин і класу небезпеки відходів. Порядок встановлення нормативів збору затверджується Кабінетом Міністрів України. За понадлімітні обсяги викидів і скидання, розміщення відходів збір обчислюється в п'ятикратному розмірі. Якщо в платників збору відсутній затверджений ліміт викидів, скидів, розміщення відходів, то збір стягується як за понадлімітні викиди й скидання, розміщення відходів відповідно до їх обсягів.

§ 2. Збори соціального характеру

Збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття. Порядок сплати даного збору регулюється Законом України від 2 березня 2000 року «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття», Наказом Міністерства праці України від 18 грудня 2000 року, яким затверджена Інструкція 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.

Виникнення обов'язку по сплаті цього збору пов'язується із певними особами. Законодавче закріплення таких зобов'язаних осіб поєднує дві підстави. Найголовнішим критерієм розмежування платників збору є безумовний обов'язок чи добра воля осіб, які беруть участь у формуванні коштів шляхом такого надходження. До платників страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, для яких сплата його є безумовною імперативною вимогою, виступають роботодавці та на-

ймані працівники. Безумовно, принципово різний статус їх передбачає і різне податкове навантаження, що проявляється в деталізації об'єкта нарахування збору та розмірів його ставок. Водночас передбачається існування кола осіб, у яких обов'язок по сплаті цього збору виникає за власним бажанням. У разі взяття участі в загальнообов'язковому державному соціальному страхуванні на випадок безробіття на добровільних засадах платниками розглядаються:

а) особи, які забезпечують себе роботою самостійно (члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок);

б) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують найману працю;

в) фізичні особи, які виконують роботи (послуги) згідно з цивільно-правовими угодами;

г) громадяни України, які працюють за межами України та не застраховані в системі соціального страхування на випадок безробіття країни, у якій вони перебувають, якщо інше не передбачено міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Ставка збору є диференційованою. Страхові внески нарахувуються:

а) для роботодавців — у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, і т. ін.;

б) для найманих працівників — у відсотках до сум оплати праці, які включають основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати (у тому числі в натуральній формі), які підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб;

в) для осіб, які беруть участь у загальнообов'язковому державному соціальному страхуванні на випадок безробіття на добровільних засадах, — у відсотках до сум оподаткованого доходу (прибутку), обчисленого відповідно до чинного законодавства України.

Традиційна проблема податкового законодавства України — несистематизованість податкових пільг проявляється і в цьому випадку. Фактично з першого елемента збору закріплюються ті чи інші звільнення, що спрощують або зменшують обов'язок зі сплати. Так, при виділенні складу зобов'язаних осіб передбачається, що від сплати страхових внесків звільняються:

а) роботодавці підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше 25 % суми витрат на оплату праці, у частині витрат на оплату праці найманих працівників-інвалідів;

б) роботодавці підприємств та організацій товариств УТОГ і УТОС;

в) застраховані особи на період відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею шестирічного віку за медичним висновком;

г) застраховані особи в частині отримання допомоги по частковому безробіттю.

Даний перелік виділяє звільнення серед кола загальних суб'єктів, у яких виникає цей обов'язок. Але пільги стосовно цього збору торкаються ще і спеціальних суб'єктів. Важливо звернути увагу, що до таких осіб законодавство включає тих, у кого принципово не може виникнути обов'язок з участі у формуванні збору на випадок безробіття. Це, перш за все, ті особи, у яких вже виникло право на пенсійне забезпечення. Крім того, до осіб, які мають право користуватися звільненнями за спеціальними умовами, належать і іноземні громадяни, які тимчасово працюють за наймом в Україні.

Збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності. Сплата специфічного різновиду компенсаційного загальнодержавного збору, шляхом якого акумулюються кошти для фінансування потреб при нещасному випадку на виробництві чи професійному захворюванні, які призвели до втрати працездатності, регулюється Законом України від 23 вересня 1991 року «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», постановою Кабінету Міністрів України від 9 серпня 2001 року «Про затвердження Порядку здійснення страхових виплат, призначених у зв'язку з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, які спричинили втрату працездатності, особам, що виїхали за межі України».

Суб'єктами страхування від нещасного випадку є застраховані громадяни, а в окремих випадках — члени їх сімей та інші особи, страхувальники та страховик. Сплата збору передбачає існування пев-

ної подвійності при виділенні платника як зобов'язаної особи. З одного боку, її представляє, перш за все особа, у якої виникає безумовний обов'язок щодо перерахування коштів у рахунок сплати цього збору. Її представляють роботодавці або в деяких випадках застраховані особи, на яких лежить цей обов'язок. Роботодавцем вважається:

а) власник підприємства або уповноважений ним орган та фізична особа, яка використовує найману працю;

б) власник розташованого в Україні іноземного підприємства, установи, організації (у тому числі міжнародних), філії або представництва, який використовує найману працю, якщо інше не передбачено міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

З другого боку, визначення зобов'язаної сторони пов'язується і з особою, згідно з якою виникає обов'язок по сплаті збору, наявність якої в трудових відносинах є підставою виникнення обов'язку. Безпосередньо такі особи не беруть участі у сплаті збору, але без них не можуть ні виникнути, ні деталізуватися ці відносини. Це застраховані особи, яких законодавець визначає як фізичних осіб, на користь яких здійснюється страхування. Згідно із Законом України від 23 вересня 1999 року «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» обов'язковому страхуванню від нещасного випадку підлягають:

1) особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту);

2) учні та студенти навчальних закладів, клінічні ординатори, аспіранти, докторанти, залучені до будь-яких робіт під час, перед або після занять; під час занять, коли вони набувають професійних навичок; у період проходження виробничої практики (стажування), виконання робіт на підприємствах;

3) особи, які утримуються у виправних, лікувально-трудовах, виховно-трудовах закладах та залучаються до трудової діяльності на виробництві цих установ або на інших підприємствах за спеціальними договорами.

Особами, які виступають платниками збору, є як громадяни, так іноземці і особи без громадянства, що працюють за трудовими договорами. Відносини з обов'язкової сплати внеску виникають з моменту укладення трудового договору з працівником.

Страховальниками виступають роботодавці, а в окремих випадках — застраховані особи. Страховика в цих відносинах представляє Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Страхові тарифи диференціюються також залежно від окремих галузей економіки. Так, згідно із Законом України від 22 лютого 2001 року «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» для окремих галузей економіки без зміни класів професійного ризику їх виробництва страхові тарифи диференційовані.

Для підприємств і організацій, створених громадськими організаціями інвалідів, страхові тарифи встановлюються в розмірі 50 % страхових тарифів. До таких підприємств і організацій належать підприємства і організації, майно яких є власністю громадських організацій інвалідів, де чисельність інвалідів серед працівників становить не менш як 50 %, а частка створюваного інвалідами фонду оплати праці перевищує 25 %. Для фізичної особи, яка використовує найману працю інвалідів, фонд на оплату праці яких перевищує 25 %, страхові тарифи встановлюються в розмірі 50 % страхових тарифів. Добровільно застрахована фізична особа сплачує внесок до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, а якщо ця особа є інвалідом, — у розмірі 0,5 мінімальної заробітної плати, встановленої на день сплати страхового внеску, у розрахунку на календарний рік.

Збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням. Правові, організаційні та фінансові основи загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян на випадок тимчасової втрати працездатності у зв'язку з вагітністю та пологами, народженням дитини та необхідністю догляду за нею, у разі смерті, а також надання послуг із санаторно-курортного лікування та оздоровлення застрахованим особам та членам їх сімей, особливості справляння відповідного збору регулюються Законом України від 18 січня 2001 року «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням».

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, здійснюється за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Цей Фонд формується шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом, громадянами, а також за рахунок інших джерел. За своєю природою цей різновид компенсаційного соціального збору дуже схожий на попередні, які вже досліджувалися. Саме тому принципові підходи щодо аналізу та характеристики елементів правового механізму суттєво не відрізняються.

Сукупність зобов'язаних осіб формується таким же чином, як і в інших різновидах соціальних зборів. Вона також передбачає триланкову побудову відносин між суб'єктами: держава (або орган, що її представляє), страхувальник та застрахована особа. Платниками страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, є страхувальники та застраховані особи. Страхувальниками виступають юридичні та фізичні особи, які набувають статусу платників страхових внесків до Фонду з дня їх реєстрації у виконавчих дирекціях відділень Фонду.

Страхувальником у відносинах щодо сплати цього збору є роботодавець. Як роботодавець може виступати ціла низка осіб:

а) власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган незалежно від форм власності, виду діяльності, господарювання;

б) фізична особа, яка використовує працю найманих працівників (у тому числі іноземців, які на законних підставах працюють за наймом в Україні);

в) власник розташованих в Україні іноземних підприємства, установи, організації (у тому числі міжнародної), філії та представництва, який використовує працю найманих працівників.

Фактичним суб'єктом страхування, особою, в рахунок якої сплачується цей збір, є найманий працівник. Ним виступає фізична особа, яка працює за трудовим договором (контрактом) на підприємстві, в установі, організації незалежно від форм власності, виду діяльності та господарювання або у фізичної особи.

Відповідно до Закону України від 18 січня 2001 року «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тим-

часовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, підлягають:

1) особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту) на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності та господарювання або у фізичних осіб;

2) члени колективних підприємств, сільськогосподарських та інших виробничих кооперативів.

Громадяни України, які працюють за межами території України і не застраховані в системі соціального страхування країни, в якій вони перебувають, також мають право на матеріальне забезпечення та соціальні послуги за умови сплати страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Особи, які забезпечують себе роботою самостійно, мають право на матеріальне забезпечення та соціальні послуги за умови сплати страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. До цих осіб належать суб'єкти, які займаються підприємницькою, адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу безпосередньо від цієї діяльності, у тому числі члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок.

Кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, не включаються до Державного бюджету України, не підлягають вилученню та використовуються тільки за цільовим призначенням. У разі їх невикористання в поточному році вони переходять на наступний фінансовий рік.

Розмір страхових внесків щодо даного збору встановлюється щорічно за поданням Кабінету Міністрів України Верховною Радою України відповідно для роботодавців і застрахованих осіб у відсотках:

1) для роботодавців — до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб;

2) для найманих працівників — до сум оплати праці, які включають основну та додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб;

3) для застрахованих осіб — до сум оподаткованого доходу (прибутку).

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. Правовий механізм цього платежу деталізований Законом України від 26 червня 1997 року «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», Законом України від 9 серпня 2003 року «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування».

Призначенням цього різновиду соціальних зборів є формування фінансово обґрунтованих підстав для реалізації певних видів соціальних функцій держави. Особливістю пенсійного забезпечення є застосування збору, що поєднує як використання коштів пенсійного фонду для утримання осіб, які вже перебувають на пенсії, так і формування фондів для утримання осіб пенсійного віку в майбутньому. Саме із цих позицій і можна вважати, що в цьому випадку йдеться про застосування обов'язкового загальнодержавного збору накопичувального характеру.

Необхідно мати на увазі принципову особливість суб'єктного складу відносин, які регулюють стягнення цього збору. У ньому є певна несхожість із традиційною дворівневою побудовою: держава (як одержувач коштів) — платник (як зобов'язана особа). При сплаті збору на обов'язкове державне пенсійне страхування відносини виникають і регулюються вже не між двома суб'єктами, а між трьома. Йдеться про державу, страхувальника й застраховану особу.

Страхувальниками виступають роботодавці та інші особи, які сплачують страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Під страховими внесками законодавець розуміє кошти відрахувань на соціальне страхування й збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені відповідно до законодавства; кошти, сплачені на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Роботодавцем виступає власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган незалежно від форм власності, виду діяльності й господарювання; фізична особа, що використовує роботу найманих робітників (у тому числі іноземців, які на законних підставах працюють за наймом в Україні); власник розташованого в Україні іноземного підприємства, установи, організації (у тому числі міжнародної), філії й представництва, що використовує роботу найманих робітників, якщо інше не передбачене міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Під застрахованою особою розуміється фізична особа, що підлягає загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню й платить (платила) і/або за яку сплачуються або сплачувалися у встановленому законом порядку страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Платники пенсійних внесків. Виходячи із класифікації податкових платежів, на підставі характеру платника даний збір можна віднести до платежів зі змішаним платником. У цьому випадку законодавець пов'язує виникнення податкового обов'язку як у юридичних, так і у фізичних осіб. Причому в багатьох випадках йдеться про спеціального суб'єкта як платника, про ситуації, коли обов'язок пов'язує не взагалі з фізичною або юридичною особою, а з такими, що характеризуються певними особливостями.

Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування пенсійних внесків є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їхнє об'єднання, бюджетні, громадські та інші установи й організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують роботу найманих робітників;

2) філії, відділення та інші відособлені підрозділи платників податків, які не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж платник зборів, територіальної громади;

3) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують роботу найманих робітників, а також адвокати, їхні помічники, приватні нотаріуси, інші особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності й займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу, тощо.

Об'єкт оподаткування диференціюється законодавством залежно від двох підстав: а) типу платника (фізична або юридична особа); б) характеру діяльності. Виходячи із цього й виділяються законодавцем певні різновиди об'єктів, до яких відповідно й застосовуються спеціальні ставки нарахування збору:

1) для суб'єктів підприємницької діяльності (як юридичних, так і фізичних осіб), їх філій, відділень та інших відділених підрозділів об'єкт оподаткування становлять фактичні витрати на оплату праці працівників;

2) для платників збору фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності об'єктом оподаткування виступає сума оподаткованого

доходу (прибутку), що обчислена в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства України;

3) для платників зборів — фізичних осіб, які працюють на умовах трудового договору або виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, об'єктом оподаткування виступає сукупний оподатковуваний дохід, обчислений відповідно до законодавства України.

Ставки збору. Система ставок диференційована залежно від типу платника й операції або характеру діяльності, що він здійснює: фізичні особи, що працюють на умовах трудового договору (контракту); фізичні особи, що виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів; юридичні і фізичні особи, що здійснюють операції по купівлі-продажу валюти за гривні; суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок, гладко-шліфованих і з алмазною обробкою), платини та дорогоцінне каміння тощо.

■ § 3. Інші загальнодержавні збори

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства введений Законом України від 9 квітня 1999 року «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва й хмелярства», та деталізований Постановою Кабінету Міністрів України від 15 липня 2005 року у ред. від 4 квітня 2007 року «Про затвердження Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва й хмелярства».

Платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності й підпорядкування, які реалізують в оптовороздрібній торговельній мережі алкогольні напої й пиво.

Об'єктом оподаткування є виторг від реалізації алкогольних напоїв і пива.

Ставка збору становить 1 %.

Збір сплачується щомісяця до 15 числа місяця, що спливає за звітним (за липень — 13 серпня). Збір нараховується на всю суму виторгу, включаючи податок на додану вартість.

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 й хмелярства, розпоряджається 70 % коштів від збору. Суми збору, що надходять на спеціальний рахунок Державного казначейства України, розподіляються у співвідношенні: 70 % — на розвиток виноградарства, 30 % — на розвиток садівництва й хмелярства.

Строк подання звіту — до 20 числа місяця, що спливає за звітним. Штраф за несвоєчасне перерахування збору — 0,5 % суми за кожний день прострочення платежу.

Збір за використання радіочастотного ресурсу України. Відповідно до Закону України від 1 червня 2000 року «Про радіочастотний ресурс України» користування радіочастотним ресурсом в Україні здійснюється на платній основі.

Користувачі радіочастотного ресурсу України сплачують щомісячний збір за користування наданим радіочастотним ресурсом, який вноситься у строки, визначені відповідними законодавчими актами. Кошти, що надходять від користувачів радіочастотного ресурсу України, зараховуються до Державного бюджету України. Розмір щомісячного збору за користування радіочастотним ресурсом України встановлюється Кабінетом Міністрів України. Користувачі, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України на підставі ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, сплачують щомісячний збір за користування радіочастотним ресурсом України від дати видачі ліцензії. Інші користувачі сплачують щомісячний збір за користування радіочастотним ресурсом України від дати видачі дозволу на експлуатацію радіоелектронних засобів.

Сума збору за користування радіочастотним ресурсом України визначається платниками самостійно виходячи з розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот, визначеної у ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію, по кожному регіону окремо. Від сплати за користування радіочастотним ресурсом України звільняються спеціальні користувачі і радіоаматори.

Збори до фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний). Справляння цього різновиду загальнодержавного збору визначено Законом України від 20 вересня 2001 року «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб». Платниками збору

є учасники Фонду гарантування вкладів фізичних осіб — банки — юридичні особи, які зареєстровані в Державному реєстрі банків, що ведеться Національним банком України, та мають банківську ліцензію на право здійснювати банківську діяльність. Окрім того, такі суб'єкти повинні виконувати встановлені Національним банком України економічні нормативи щодо достатності капіталу і платоспроможності та можуть виконувати свої зобов'язання перед вкладниками.

Законодавством виокремлюються такі види збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб: початковий, регулярний, спеціальний.

Збір за проведення гастрольних заходів. Збір за проведення гастрольних заходів регулюється Законом України від 10 липня 2003 року «Про гастрольні заходи в Україні». Відповідно до нього під гастрольними заходами розуміють видовищні заходи (фестивалі, концерти, вистави, лекційно-концертні, розважальні програми, виступи пересувних циркових колективів, пересувні механізовані атракціони типу «Луна-парк» тощо) закладів, підприємств, організацій культури, творчих колективів, у тому числі тимчасових, окремих виконавців за межами їх стаціонарних сценічних майданчиків. Гастрольні заходи, за винятком благодійних, проводяться з метою отримання доходів.

Платниками збору за проведення гастрольних заходів на території України є організатори гастрольних заходів. Об'єктом оподаткування є виручка від реалізації квитків на гастрольний захід. Ставка збору за проведення гастрольних заходів становить 3 % від об'єкта оподаткування.

Платники збору за проведення гастрольних заходів протягом 10 календарних днів після дати проведення гастрольного заходу подають до органу державної податкової служби за місцем його проведення розрахунок збору за формою, встановленою центральним податковим органом.

Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України. Єдиний збір є загальнодержавним і визначений Законом України від 4 листопада 1999 року (у ред. від 12 липня 2001 року) «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України». Порядок справляння єдиного збору визначається постановою Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2002 року «Про Порядок справляння єдиного збору у пунктах пропуску через державний кордон».

Єдиний збір встановлено щодо транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України. Він справляється за здійснення у пунктах пропуску через державний кордон України відповідно до законодавства України митного збору при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів автомобільними дорогами України та за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси та габаритних параметрів.

Платниками збору є власники транспортних засобів та вантажів, перевізники вантажу, інші особи, уповноважені власником або перевізником. Ставки збору залежать від виду транспортного засобу, місткості або загальної маси транспортного засобу з вантажем, режиму переміщення та встановлені у євро. Але цей платіж сплачується у національній валюті України за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України на день сплати цього збору. Єдиний збір не може перевищувати вартість витрат, пов'язаних зі здійсненням митного при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, та витрат, пов'язаних з відновленням автомобільних доріг.

Єдиний збір справляється одноразово залежно від режиму переміщення (ввезення, транзит) за єдиним платіжним документом, форма та порядок заповнення якого затверджується Держмитслужбою.

Єдиний збір у повному обсязі перераховується до Державного бюджету України.

Збір у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ. Механізм справляння цього збору регулюється Постановою Кабінету Міністрів України від 13 грудня 2006 року «Про встановлення розміру збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ». Платниками збору є підприємства хімічної галузі, перелік яких затверджується Міністерством промислової політики за погодженням з Державною податковою адміністрацією України та Міністерством фінансів. Об'єктом збору є сировина вказана в договорі купівлі-продажу з постачальником. Ставка збору становить 0,01 % від об'єкта оподаткування.

Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію. Сплата даного збору регулюється Постановою Ка-

бінету Міністрів України від 24 грудня 2003 року «Про механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію». Платниками збору є Державне підприємство «Енергоринок» та юридичні особи — виробники електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії та теплової енергії.

Об'єктом обчислення збору є: 1) для державного підприємства «Енергоринок» — вартість відпущеної електричної енергії без урахування податку на додану вартість; 2) для юридичних осіб — виробників електричної і теплової енергії — вартість відпущеної електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, зменшена на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когеренційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт, та теплової енергії без урахування податку на додану вартість.

Розмір збору встановлюється НКРЕ виходячі із сум збору, затверджених Законом України про Державний бюджет на відповідний рік. Базовий податковий (звітний) період для збору відповідає календарному місяцю. Платники збору подають органам державної податкової служби розрахунки збору за Формою встановленою Державною податковою адміністрацією протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом за місцем їх реєстрації як платників податку.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю подання розрахунків, повнотою та своєчасністю сплати здійснюється органами державної податкової служби відповідно до законодавства.

§ 4. Плата за торговий патент

Згідно із Законом України від 23 березня 1996 року «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» торговий патент — це державне свідоцтво, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності або його структурного (відособленого) підрозділу займатися певними видами підприємницької діяльності.

Платниками є юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, — резиденти й нерезиденти, а також їх відособлені підрозділи (філії, відділення, представ-

ництва та ін.), які займаються підприємницькою діяльністю, передбаченою ч. 1 ст. 1 Закону «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Об'єкт патентування містить у собі чотири укрупнених види підприємницької діяльності.

1. Торговельна діяльність за готівкові кошти й кредитні картки на території України. Ключовою умовою, при якій торговельна діяльність підлягає патентуванню, є вся торговельна діяльність за умови здійснення розрахунків готівковими коштами і використанням кредитних карток.

2. Діяльність з надання побутових послуг. Під побутовими послугами розуміють діяльність, пов'язану з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за наявні кошти, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи кредитні картки.

3. Діяльність з обміну наявних валютних цінностей (включаючи операції з наявними платіжними коштами, вираженими в іноземній валюті, і з кредитними картками).

Під торгівлею наявними валютними цінностями розуміють продаж наявної іноземної валюти, інших готівкових коштів, виражених в іноземній валюті (у тому числі дорожніх, банківських і персональних чеків), а також операції з дебетування кредитних (дебетових) карток в обмін на валюту України, інших готівкових коштів, виражених у валюті України, а також з обміну на іншу іноземну валюту.

Законодавством передбачені основні принципи встановлення розміру плати за патенти.

По-перше, плата за торгові патенти всіх видів встановлена в національній валюті — гривнях.

По-друге, плата за торгові патенти на здійснення операцій по наданню послуг у сфері ігрового бізнесу й операцій по торгівлі валютними цінностями, встановлена у вигляді фіксованих сум, а плата за торгові патенти на здійснення торговельної діяльності й діяльності по наданню побутових послуг обмежена верхньою й нижньою межами. Конкретний розмір плати за ці патенти встановлюється органами місцевого самоврядування залежно від місця розташування об'єкта патентування й асортиментного переліку товарів або виду наданих послуг (ніяких інших критеріїв установаження або перегляду розміру плати за патенти, у тому числі рівня інфляції, законодавством прямо не передбачається).

Строк дії торгового патенту на здійснення цих видів діяльності становить 1 рік (12 місяців), причому можлива попередня оплата на наступні роки (але не більше ніж на три роки й за умови повної оплати вартості патентів під час їхнього одержання). При цьому плата за патент у випадку зміни його вартості нормативно-правовими актами перерахуванню не підлягає.

Облік плати за торгові патенти ведеться органом податкової служби по місцю його придбання.

Контрольні питання

1. Збори природоресурсного характеру.
2. Збори соціального характеру.
3. Інші загальнодержавні збори.
4. Плата за торговий патент.

Глава 32

Єдиний податок. Єдиний (фіксований) сільськогосподарський податок

§ 1. Єдиний податок

Сплата єдиного податку являє собою спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, особливості застосування якої закріплені Указом Президента України від 3 липня 1998 року (у ред. від 28 червня 1999 року) «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва». Цей Указ був прийнятий з метою реалізації державної політики з питань розвитку і підтримки малого підприємництва. Застосування такої системи є найбільш поширеним способом оподаткування суб'єктів малого підприємництва, де таким суб'єктам надане право вибору між оподаткуванням за загальною чи спрощеною системою.

Згідно з вищезазначеним Указом, спрощена система вводиться для суб'єктів малого підприємництва: фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи, і юридичних осіб — будь-якої організаційно-правової форми і форми власності. Однак, згідно з п. 7 Указу не можуть бути платниками єдиного податку:

- суб'єкти підприємницької діяльності, для роботи яких відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» необхідне придбання спеціального патенту;

- довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні і небанківські фінансові організації;

- суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частини, що належать юридичним особам — учасникам і засновникам даних суб'єктів, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 %;

- фізичні особи — приватні підприємці, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними і тютюновими виробами, а також пально-мастильними матеріалами, тощо.

Зазначимо, що Указом закріплений вичерпний перелік податків і зборів, які не сплачує суб'єкт, що є платником єдиного податку:

1) податку на додану вартість, крім випадків, коли суб'єкт самостійно приймає рішення бути платником такого податку, або коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 %;

2) податку на прибуток підприємств;

3) податку на доходи фізичних осіб;

4) плати (податку) за землю;

5) збору за спеціальне використання природних ресурсів;

6) збору на обов'язкове соціальне страхування;

7) збору до Державного інноваційного фонду;

8) збору на обов'язкове соціальне страхування;

9) відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;

10) комунального податку;

11) податку на промисел¹;

12) збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

13) збору за видачу рішень на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;

14) внесків у Фонд України соціального захисту інвалідів²;

15) внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення;

16) плати за патенти відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Інші податки і збори (обов'язкові платежі), передбачені статтями 14, 15 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування», сплачуються суб'єктами, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності у загальному порядку.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника й осіб, які перебувають із ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку за-

¹ Звільнення від сплати цього податку не можна розглядати як реальне, оскільки суб'єкти малого підприємництва ніяк не можуть бути платниками податку на промисел згідно зі ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел».

² Внески у Фонд соціального захисту інвалідів мають характер штрафних санкцій за нестворення робочих місць для інвалідів, а не характер податкових обов'язкових платежів, які закріплені Законом України «Про систему оподаткування».

гальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, що перебувають із ним у трудових відносинах, включаючи членів його родини, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності для юридичних і фізичних осіб має деякі особливості, тому їх необхідно розглянути окремо.

§ 2. Юридичні особи як платники єдиного податку

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності юридичні особи — суб'єкти малого підприємництва будь-якої організаційно-правової форми і форми власності, повинні відповідати такими критеріям:

а) за рік середньооблікова чисельність працюючих у такого суб'єкта не повинна перевищувати 50 осіб;

б) розмір виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не повинен перевищувати 1 млн гривень.

Юридична особа самостійно обирає одну з таких ставок єдиного податку:

1) 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору в разі сплати податку на додану вартість;

2) 10% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Сплата єдиного податку юридичними особами здійснюється щомісяця не пізніше 20 числа наступного за звітним місяця.

Необхідно зазначити, що юридичні особи, що перейшли на спрощену систему оподаткування, не мають права застосовувати інші способи розрахунків за відпущену продукцію, крім готівкового і безготівкового розрахунку грошима. Виходячи з цього, при здійсненні підприємницької діяльності юридичними особами, які оподатковуються єдиним податком, не можна робити операції, що податковими органами можуть бути кваліфіковані як бартерні.

Відповідно до Наказу Державної податкової адміністрації України від 13 жовтня 1998 року у ред. від 2 жовтня 1999 року «Про порядок ве-

дення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» платник єдиного податку — юридична особа зобов'язана вести Книгу обліку доходів і витрат, в якій у хронологічній послідовності на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному (податковому) періоді. Ця Книга в обов'язковому порядку реєструється в податкових органах.

У разі порушення умов переходу на спрощену систему оподаткування юридичні особи зобов'язані повернутися до загальної системи оподаткування з кварталу, наступного за тим, у якому було допущено таке порушення.

§ 3. Фізичні особи як платники єдиного податку

Перейти на спрощену систему оподаткування можуть фізичні особи — підприємці, що відповідають таким вимогам:

- а) у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх родини, протягом року перебуває не більш десяти чоловік;
- б) розмір виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тисяч гривень.

Ставки єдиного податку для приватного підприємця встановлюються місцевими радами залежно від виду діяльності і становлять від 20 до 200 гривень на місяць. Розмір ставки залежить не від отриманого доходу, як у юридичних осіб, а винятково від виду діяльності. Причому в різних регіонах України ставки єдиного податку для фізичних осіб, а також перелік видів діяльності, що підлягають оподаткуванню, можуть бути різні. Періодичність зміни таких ставок законодавчо не встановлена.

Якщо підприємець використовує працю найманих робітників, то ставка податку збільшується на 50 % за кожного працівника (включаючи членів його родини).

У випадку якщо підприємець здійснює декілька видів діяльності, що оподатковуються за різними ставками, то йому видається одне посвідчення, а єдиний податок устанавлюється за більшою ставкою по цих видах діяльності, устанавленою місцевою радою за місцем державної реєстрації такого суб'єкта, причому незалежно від того, здій-

снює він підприємницьку діяльність на всій території України чи тільки за місцем державної реєстрації. Зазначимо, що Указ не встановлює територіального обмеження здійснення оподаткування підприємницької діяльності за спрощеною системою. Виходячи з цього, якщо фізична особа як підприємець зареєстрований за місцем проживання, а здійснює підприємницьку діяльність в іншому місці, то їй не потрібно повторно реєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності за місцем її вчинення.

Строки сплати єдиного податку для фізичних і юридичних осіб відповідно до Указу збігаються. Фізичними особами єдиний податок сплачується щомісяця не пізніше 20-го числа наступного місяця.

При дотриманні всіх обов'язкових умов, закріплених законодавством, фізична особа — підприємець, як і юридична, має право один раз на рік самостійно обрати спрощений спосіб оподаткування й одержати посвідчення про сплату єдиного податку.

Відповідно до Указу суб'єкти малого підприємництва — платники єдиного податку можуть відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності і повернутися до загальної системи оподаткування з початку наступного звітного кварталу. Для цього подається відповідна заява до податкового органу не пізніше 15 днів до закінчення попереднього звітного кварталу.

Зазначимо, що перехід на спрощену систему оподаткування не означає автоматичного зменшення податкового тягаря. Тому, приймаючи рішення про перехід на таку систему, необхідно враховувати безліч факторів, серед яких особливе місце займає рентабельність здійснення тих чи інших видів підприємницької діяльності.

§ 4. Фіксований сільськогосподарський податок

Сплата єдиного (фіксованого) сільськогосподарського податку в даний час являє собою спеціальну систему оподаткування. Цей податок виник на початку 1998 року. Однак у 1998 році його справляння передбачалося у порядку експерименту не на всій території України, а тільки в декількох районах: Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області, Ужгородському районі Закарпатської області. Починаючи з 1 січня 1999 року на під-

ставі Закону України від 17 грудня 1998 року «Про фіксований сільськогосподарський податок» справляння фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється на всій території України.

Єдиний сільськогосподарський податок є загальнодержавним податком і являє собою платіж, що поглинає сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів), які сплачуються у бюджети і державні цільові фонди, а саме:

- податок на прибуток підприємств;
- плату (податок) за землю;
- комунальний податок;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету;
- плату за придбання торгового патенту на здійснення торгової діяльності;
- збір за спеціальне водокористування.

Інші податки та збори, визначені Законом України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» сплачуються на загальних підставах.

Цей податок може сплачуватися як у грошовій, так і у натуральній формі. Сільськогосподарські товаровиробники мають право вибору саме форми сплати фіксованого податку: або грошовими коштами, або у вигляді поставчань сільськогосподарської продукції заготівельним і переробним підприємствам і організаціям, з якими районна адміністрація укладає договори за їх наступним узгодженням з відповідною районною радою.

Кількість сільськогосподарської продукції, що поставляється в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку, визначається виходячи з нарахованої до сплати в звітному періоді суми такого податку і договірної ціни (але не нижче біржової ціни за винятком витрат, пов'язаних із одержанням продукції) на продукцію, яка поставляється в рахунок сплати податку на дату проведення оплати.

Платниками фіксованого податку є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогоспо-

дарської продукції власного виробництва та продукції її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 % загальної суми валового доходу. У разі коли у звітному податковому періоді валовий дохід від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менше 75 % загальної суми валового доходу, підприємство сплачує податки у наступному звітному періоді на загальних підставах. Зміна порядку сплати податків і зборів протягом звітного (податкового) року не допускається.

Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому в користування, у тому числі і на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках, водосховищах).

Ставка фіксованого податку встановлюється по областях з кожного гектара сільськогосподарських угідь у процентному відношенні до їх грошової оцінки у таких розмірах: для ріллі, сіножатей і пасовищ — 0,15; для багаторічних насаджень — 0,09; для земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках, водосховищах) — 0,45 % грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь може уточнюватися в разі потреби відповідно до законодавства.

Сплата фіксованого податку провадиться щомісяця до 20 числа місяця, наступного за звітним у розмірі третини суми податку, розрахованої на кожен квартал від річної суми податку, у таких розмірах: у 1-му кварталі — 10 %, у 2-му — 10 %, у 3-му — 50 %, у 4-му — 30 %.

Постачання зерна у рахунок фіксованого податку здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками у визначені ними за узгодженням з районною адміністрацією строки, але не пізніше 15 жовтня — із продукції ранніх зернових культур, до 1 грудня — із продукції пізніх зернових і технічних культур, а постачання продукції тваринництва — щомісяця, але не пізніше останнього дня поточного місяця.

Платники погоджують обсяги фіксованого сільгосподатку по видах сільськогосподарської продукції з управліннями сільського господарства і продовольства районної державної адміністрації.

У разі сплати фіксованого податку в грошовій формі платники сільгосподатку, а у разі сплати в натуральній формі — заготівельні підприємства перераховують кошти на окремий рахунок відділень Державного казначейства України в районах за місцем розташування земельної ділянки. Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів розподіляють і перераховують суми єдиного податку у відповідні бюджети і державні цільові фонди і повідомляють відповідний податковий орган про суми податку і їх розмежування.

Сплата фіксованого сільськогосподарського податку має деякі переваги порівняно із загальною системою оподаткування. Серед таких переваг необхідно виділити зменшення кількості податків і зборів, які сплачуються, що істотно полегшує ведення податкових обліку і звітності, не вимагає додаткових знань у галузі оподаткування.

Контрольні питання

1. Єдиний податок.
2. Юридичні особи як платники єдиного податку.
3. Фізичні особи як платники єдиного податку.
4. Фіксований сільськогосподарський податок.

Правове регулювання місцевих податків і зборів

§ 1. Місцева система оподаткування і принципи її формування

Місцеві податки і збори є невід’ємною частиною податкової системи держави. Тому особлива увага при здійсненні податкової реформи приділяється правовому регулюванню місцевого оподаткування, що виступає одним з основних фінансових джерел формування бюджетів місцевого самоврядування.

Існування місцевих податків і зборів відповідає в першу чергу інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, оскільки такі платежі є виключно їх фінансовою базою. Виходячи з цього, метою введення місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади коштами, необхідними для здійснення їх завдань і функцій, що перебувають в їх самостійному розпорядженні і концентруються у відповідних бюджетах.

Доходи органів місцевого самоврядування (місцевих бюджетів) складаються з таких видів:

1) податки і збори, сформовані і закріплені на державному рівні:

а) податки, встановлення і справляння яких здійснюється виключно на державному рівні, а кошти яких цілком надходять у місцеві бюджети (податок на землю);

б) податки, сформовані як відрахування від загальнодержавних податків (частка податку на додану вартість, частка податку на прибуток, частина акцизного збору) і які регулюються також тільки на державному рівні¹;

2) податки і збори, що закріплюються на державному рівні, а сформовані на місцях органами самоврядування — власне місцеві податки і збори (ринковий збір, податок на рекламу, готельний збір тощо);

¹ Зазначимо, що компетенція органів місцевого самоврядування не поширюється на ці податкові важелі і тому вони не входять у місцеву систему оподаткування (систему місцевих податків і зборів).

3) місцеві неподаткові доходи, що також поповнюють доходи місцевих бюджетів і відображають фіскальну функцію (пені, ліцензійні збори).

Правове регулювання місцевих податків і зборів має певну специфіку, оскільки здійснюється на двох рівнях: на загальнодержавному і місцевому. По-перше, держава визначає вичерпний перелік таких обов'язкових платежів, коло платників, об'єкти оподаткування, граничні розміри ставок, тобто встановлює основи їх справляння, надаючи повноваження органам місцевого самоврядування на введення таких податків і зборів на відповідній території. По-друге, місцеві органи влади, реалізуючи надані державою повноваження, встановлюють і детально регламентують механізми справляння окремо кожного з податків і зборів, а також уводять їх у дію. Таке положення забезпечує захист місцевих бюджетів від необґрунтованого і безмежного тиску зверху (держави). Виходячи з цього, місцеві податки і збори це обов'язкові платежі, що встановлюються державою, регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування і надходять до місцевих бюджетів.

При законодавчому регулюванні системи місцевих податків і зборів необхідно враховувати ряд факторів: 1) закріплення за місцевими бюджетами таких дохідних джерел, що забезпечували б стабільне надходження доходів і фінансування власних повноважень місцевих органів; 2) сполучення інтересів держави і місцевого самоврядування, при обмеженні необґрунтованого впливу державної влади на місцеве оподаткування; 3) доцільність і обґрунтованість уведення місцевих податків і зборів на відповідній території; 4) домірність сум коштів, що надходять у бюджети від таких податків і зборів з витратами по їхньому справленню.

Основою законодавства про місцеві податки і збори є Конституція України, якою закріплюються вихідні положення щодо регулювання місцевого оподаткування, а саме у п. 1 ст. 143 закріплене право територіальних громад безпосередньо через органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону.

Закон України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування» має загальне значення для регулювання місцевого оподаткування. Так, ст. 15 цього закону встановлений вичерпний перелік місцевих податків і зборів, до яких відносяться 1) податок з реклами; 2) комунальний податок, 3) збір за паркування автотранспорту; 4) ринковий

збір; 5) збір за видачу ордера на квартиру; 6) курортний збір; 7) збір за участь у бігах на іподромі; 8) збір за виграш на бігах на іподромі; 9) збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; 10) збір за право використання місцевої символіки; 11) збір за право проведення кіно- і телезйомок; 12) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей; 13) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг; 14) збір з власників собак.

Вищезазначеним законом закріплене положення, відповідно до якого місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм справляння і порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, установлених законами України. При цьому встановлена обов'язковість уведення деяких податків і зборів (наприклад, комунального податку, ринкового збору, збору за паркування автотранспорту тощо), при наявності об'єктів оподаткування чи умов, з якими пов'язано введення цих податків і зборів.

Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 року «Про місцеві податки і збори» характеризує конкретні види податків і зборів, закріплює граничні розміри ставок, розкриває механізм їх обчислення, вилучення, джерела і порядок їх сплати, а також повноваження місцевих органів самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів, а саме повноваження по розробці і затвердженню положень, що встановлюють конкретні ставки платежів, порядок обчислення і сплати місцевих податків, ведення пільгових ставок, надання окремим категоріям платників відстрочок, розстрочок чи звільнення їх від сплати по таких платежах тощо.

§ 2. Характеристика видів місцевих податків і зборів

Податок з реклами. Платниками є юридичні і фізичні особи, що рекламують свою продукцію чи діяльність. Об'єктом виступає вартість послуг за встановлення і розміщення реклами. Гранична ставка встановлена в розмірі 0,1 % вартості послуг за одноразову рекламу і 0,5 % — за розміщення реклами на тривалий час. Облік платників здійснюють органи, на які покладені функції розміщення реклами. Цей податок сплачується під час оплати послуг за встановлення і розмі-

щення реклами. Джерелом оплати можуть бути особисті кошти платників, а також собівартість продукції (робіт, послуг).

Однак сьогодні, на жаль, існує проблема не досить чіткого розуміння реклами для цілей оподаткування, у результаті чого оподатковується будь-яка реклама, у тому числі і та, яка не має комерційного характеру. Зазначимо, що поняття «реклама» як офіційна інформація про осіб чи продукцію, що поширюється в будь-якій формі і будь-якому способі з метою прямого чи опосередкованого одержання прибутку, закріплена в Законі України від 3 липня 1996 року у ред. від 11 липня 2003 року «Про рекламу».

Платниками податку є юридичні і фізичні особи всіх організаційно-правових форм, що розміщують на рекламних носіях міста рекламу. Виходячи з цього, платниками податків є особи, від імені яких здійснюється реклама і які називаються рекламодавцями. Особи ж, що здійснюють виготовлення реклами на замовлення рекламодавця чи розміщують її на рекламних носіях, іменуються рекламними агентствами. Місце, на якому розміщується реклама, іменується рекламним носієм.

Цей податок утримують рекламні агенти, які щокварталу подають звіт до податкових інспекцій і перераховують суми податку не пізніше 20 числа кожного місяця.

Пільги по сплаті податку з реклами Декретом Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 року «Про місцеві податки та збори» не встановлені. Однак такі пільги в принципі можуть надаватися органами місцевого самоврядування. Позитивними в даному випадку є положення російського законодавства, відповідно до якого пільги при сплаті податку з реклами встановлюються у випадках, якщо: 1) реклама не має комерційної мети; 2) рекламуються благодійні заходи; 3) відомості мають попереджувальний характер; 4) інформація містить дані про функції органів державної влади; 5) інформація розміщується у приміщеннях, що використовуються для реалізації товару.

Комунальний податок. Платниками цього податку є юридичні особи, за винятком бюджетних установ, планово-дотаційних і сільгосп-підприємств. Об'єктом обкладання виступає річний фонд оплати праці, розрахований виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Гранична ставка встановлена у розмірі 10 % річного фонду оплати праці. Облік здійснюють податкові інспекції на місцях. Джерело сплати даного платежу — прибуток (дохід), що залишається в розпорядженні юридичних осіб.

Справляння цього податку здійснюється на підставі відповідних положень, які затверджуються міськими радами. Наприклад, у Харкові він справляється на підставі Положення про порядок обчислення і сплати комунального податку, затвердженою рішенням виконкому Харківської міськради народних депутатів від 8 червня 1994 року зі змінами від 27 вересня 2006 року.

Ринковий збір. Ринковий збір — це плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих і відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари. Об'єктом за даним збором є торгове місце (на ринках, у павільйонах, на майданчиках, з автомашин, візків тощо). Гранічний розмір ставок збору встановлений окремо для фізичних осіб — 20 % мінімальної заробітної плати; і для юридичних осіб — 3 мінімальні заробітні плати. Причому розмір ставки може коливатися залежно від ринку, його територіального розташування і виду продукції. Податкові відрахування провадяться за кожний день торгівлі. Облік платників веде адміністрація ринку. Строк оплати — до початку реалізації продукції. Джерелом оплати є собівартість продукції або особисті кошти.

Кошти, що надходять від ринкового збору, у повному обсязі (100 %) зараховуються до місцевого бюджету. Відповідальність за нарахування ринкового збору і своєчасність його сплати в місцевий бюджет покладена на адміністрацію ринку.

Збір за видачу ордера на квартиру. Платником цього збору є одержувач ордера. Об'єктом — послуги, пов'язані з видачею ордера на квартиру. Гранічний розмір ставки не повинен перевищувати 30% неоподаткованого мінімуму доходів громадян під час оформлення такого ордера. Облік платників здійснюється органами обліку і розподілу житла, які до 15 числа місяця, наступного за звітним, подають у податкові органи звіт про кількість виданих ордерів і суми платежу, перерахованих у бюджет. Даний збір оплачується через установи банків до одержання ордера. Документом про сплату збору є квитанція, видана такою установою. Оплата здійснюється за рахунок особистих коштів одержувача ордера.

Збір із власників собак. Платниками збору є громадяни — власники собак, що проживають у будинках державного і громадського житлового фонду, а також у приватизованих квартирах. Об'єкт — кожний

собака. Граничний розмір ставки встановлений у сумі 10 % неоподаткованого мінімуму доходів громадян на момент нарахування збору. Сплата збору здійснюється щорічно. Джерело оплати — особисті кошти платників. Пільги встановлені тільки щодо громадян, які утримують службових собак.

Облік, а також справляння збору з власників собак здійснюється житлово-комунальними господарствами.

Курортний збір. Справляння цього збору здійснюється в курортних місцевостях, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України. Платникам курортного збору є громадяни, що перебувають у курортній місцевості. Об'єктом — проживання в межах курортної місцевості. Ставка встановлена в сумі не більше 10 % неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Облік платників здійснюють адміністрації готелів, квартирно-посередницькі організації, органи внутрішніх справ, які контролюють дотримання паспортного режиму. Збір утримується під час реєстрації чи при направленні на поселення в приватному житлі не пізніше 3-денного строку з дня прибуття. Джерелом оплати є особисті кошти платників. Цей вид збору передбачає широкий перелік пільг, наданих громадянам. Так, від сплати курортного збору звільняються: діти до 16 років; інваліди й особи, що їх супроводжують; учасники війни та ін.

Збір за участь у бігах на іподромі. Платниками є юридичні і фізичні особи, що виставляють своїх коней на іподром у змаганнях комерційного характеру. Об'єктом є кожен кінь, виставлений на таких змаганнях. Граничний розмір ставки збору встановлений у сумі трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Облік платників здійснюється адміністрацією іподромів. Сплата збору відбувається до початку змагань за рахунок прибутку (доходу) платників.

Збір за виграші на бігах. Платниками є особи, що виграли на тоталізаторі при грі на іподромі. Об'єкт — сума виграшу. Гранична ставка збору встановлена в сумі не більше 6 % від суми виграшу. Облік платників здійснює адміністрація іподромів, що і утримує збір під час видачі виграшів. Строки перерахування в бюджет визначаються місцевими органами самоврядування. Джерело оплати — особисті кошти громадян.

Збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі, на іподромі. Платники — особи, що беруть участь у грі на тоталізаторі, на іподромі. Об'єкт — плата за участь у грі на тоталізаторі у формі процентної

надбавки до плати за участь у грі. Граничний розмір ставки не повинен перевищувати 5 % від суми такої надбавки. Облік платників покладений на адміністрацію іподромів. Збір утримується під час придбання квитків на участь у грі й відповідно до строків, що затверджуються місцевими органами самоврядування. Оплата здійснюється за рахунок особистих коштів громадян.

Збір за право використання місцевої символіки. Платниками збору є юридичні і фізичні особи, що використовують місцеву символіку з комерційною метою. Об'єктом виступає вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки. Граничний розмір ставки встановлений окремо для юридичних осіб — 0,1 % вартості зробленої продукції; і для громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, — 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Облік платників здійснюють органи місцевого самоврядування, що видають дозвіл на використання символіки. Джерело оплати — собівартість продукції (робіт, послуг) чи особисті кошти платника.

Збір за право проведення кіно- і телезйомок. Платниками збору є комерційні кіно- і телеорганізації, у тому числі закордонні, яким при зйомках необхідні додаткові заходи. Об'єкт — витрати на проведення таких додаткових заходів. Розмір ставки збору не повинен перевищувати фактичних витрат на проведення подібних заходів. Сплата провадиться за рахунок прибутку кіно- і телеорганізацій.

Збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей. Платники цього збору — юридичні і фізичні особи, що мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсних розпродаж і лотерей. Об'єктом є вартість заявлених на місцеві аукціони, лотереї тощо товарів, виходячи з їх початкової ціни чи суми, на яку випускається лотерея. Граничний розмір збору не повинен перевищувати 0,1 % від вартості товарів чи від суми, на яку випускається лотерея. Крім того, Декретом встановлено також граничний розмір збору за право проведення лотерей — з кожного учасника не більше трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Справляється збір за три дні до проведення аукціону або під час одержання дозволу на випуск лотерей. Оплата провадиться за рахунок прибутку (доходу), що залишається у розпорядженні юридичних осіб і громадян.

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Даний збір визначений як плата за оформлення і видачу дозволу на торгівлю у спе-

ціально відведених для цього місцях. Платниками є юридичні і фізичні особи, що реалізують продукцію. Об'єкт — оформлення і видача дозволів на торгівлю в спеціально відведених місцях. Граничний розмір збору встановлений у розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян для суб'єктів, що постійно торгують і один неоподатковуваний мінімум доходів громадян у день за одноразову торгівлю. Облік здійснюють організації, яким надані подібні права і які до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом, передають дані податковим органам. Збір сплачується за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні юридичних осіб чи особистих коштів громадян.

Контрольні питання

1. Місцева система оподаткування і принципи її формування.
2. Характеристика видів місцевих податків і зборів.

Список рекомендованої літератури

- Бех, Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине [Текст] : монография / Г. В. Бех ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенка. – Харьков : Легас, 2003. – 128 с.
- Кофлан, В. М. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні [Текст] / В. М. Кофлан. – Ірпінь : НДІ фін.права НАДПСУ, 2005. – 175 с.
- Кучерявенко, М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація [Текст] : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Аллрта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
- Кушнарьова, Т. Є. Система податкових органів України [Текст] / Т. Є. Кушнарьова, М. П. Кучерявенко. – Х. : Торсінг, 2000. – 192 с.
- Перепелица, М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине [Текст] : монография / М. А. Перепелица ; под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 116 с.
- Податкове право [Текст] : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
- Пришва, Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів [Текст] / Н. Ю. Пришва. – К. : Ексоб, 2003. – 279 с.
- Савченко, Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України [Текст] / Л. А. Савченко. – Ірпінь : Нац. Акад. ДПС України, 2005. – 227 с.
- Воронова, Л. К. Принципы налоговой системы Украины и их воплощение в налоговой практике [Текст] / Л. К. Воронова // Проблемы гармонизации законодательства Украины и стран Европы. – Киев : Юринком Інтер, 2003. – С. 379–392.
- Воронова, Л. К. Перше фундаментальне дослідження в галузі податкового права [Текст] / Л. К. Воронова // Вісник Академії правових наук України. – 2006. – № 1 (44). – Х. : Право, 2006. – С. 216–218.
- Кучерявенко, М. П. Зміст і класифікація принципів у податковому праві [Текст] / М. П. Кучерявенко // Право України. – 2002. – № 2. – С. 38–42.
- Кучерявенко, М. П. Податок як правова категорія: проблеми дефініції [Текст] / М. П. Кучерявенко // Право України. – 2002. – № 12. – С. 70–74.
- Кучерявенко, М. П. Правовий механізм податку [Текст] / М. П. Кучерявенко // Вісник Академії правових наук України. – 2002. – № 4 (31). – С. 112–115.
- Кучерявенко, М. П. Податок і збір: спільність і відмінності правового режиму [Текст] / М. П. Кучерявенко // Державне будівництво та місцеве самоврядування. Вип. 4. – 2002. – С. 58–66.
- Кучерявенко, М. П. Конституційні засади оподаткування в Україні [Текст] / М. П. Кучерявенко // Теоретичні та практичні проблеми реалізації Конституції України : Тези доп. та наук. повідомл. учасн. всеукр. наук.-практ. конф. (29–30 черв. 2006 р.). – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2006. – С. 297–300.

- Пришва, Н. Ю. Правова природа обов'язкових платежів [Текст] / Н. Ю. Пришва // Правова держава : щорічник наук. пр. Ін-ту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Вип.13. – К. : Вид. Дім «Юрид. кн.», 2002. – С. 211–217.
- Пришва, Н. Ю. Історико-правовий аналіз зародження та становлення системи обов'язкових платежів [Текст] / Н. Ю. Пришва // Держава і право. Юридичні і політичні науки. Вип.17 : зб. наук. пр. – К. : Ін-т держави і права НАН України, 2002. – С. 223–228.
- Пришва, Н. Ю. Поняття та правова природа принципів побудови системи обов'язкових платежів [Текст] / Н. Ю. Пришва // Київський Університет ім. Тараса Шевченка Вісник. Юридичні науки. Вип. 52–55. – К. : Київ. держав. ун-т ім. Т. Г. Шевченка, 2003. – С. 70–73. С. 108–111.
- Пришва, Н. Ю. Поняття інституту представництва в податковому праві [Текст] / Н. Ю. Пришва // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2006. – № 6. – С. 60–66.
- Пришва, Н. Ю. Колізії у податковому законодавстві України як наслідок недосконалості податкових дефініцій [Текст] / Н. Ю. Пришва // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2008. – № 4. – С. 54–62.

Зміст

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

| | |
|--|----|
| Глава 1. Податкове право як інститут фінансового права | 3 |
| § 1. Місце інституту податкового права в системі фінансового права | 3 |
| § 2. Зміст і особливості інституту податкового права | 4 |
| Контрольні питання | 6 |
| Глава 2. Предмет і метод податкового права | 7 |
| § 1. Предмет податкового права | 7 |
| § 2. Метод податкового права | 7 |
| Контрольні питання | 8 |
| Глава 3. Податкові правовідносини і податково-правові норми | 9 |
| § 1. Поняття податкових правовідносин | 9 |
| § 2. Особливості податкових правовідносин | 10 |
| § 3. Види податкових правовідносин | 11 |
| § 4. Об'єкт податкових правовідносин | 12 |
| § 5. Суб'єкти податкових правовідносин | 13 |
| § 6. Права і обов'язки суб'єктів податкових правовідносин | 14 |
| § 7. Підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин | 15 |
| § 8. Податково-правові норми | 16 |
| Контрольні питання | 19 |
| Глава 4. Система і джерела податкового права | 20 |
| § 1. Система податкового права | 20 |
| § 2. Джерела податкового права | 21 |
| § 3. Податкове законодавство | 22 |
| Контрольні питання | 24 |
| Глава 5. Правове регулювання податкової системи | 25 |
| § 1. Зміст податкової системи | 25 |
| § 2. Поняття і рівні податкового тиску | 26 |
| Контрольні питання | 27 |
| Глава 6. Правове регулювання податку | 28 |
| § 1. Поняття податку | 28 |
| § 2. Ознаки податку | 29 |
| § 3. Принципи та функції податку | 31 |
| § 4. Співвідношення податку, збору, мита | 34 |
| § 5. Класифікація податків і зборів | 36 |
| § 6. Правовий механізм податку і його елементи | 39 |
| Контрольні питання | 40 |
| Глава 7. Платники податків і зборів | 41 |
| § 1. Поняття платника податків | 41 |
| § 2. Обов'язки і права платників податків | 43 |

| | |
|--|-----------|
| § 3. Фізичні особи як платники податків | 44 |
| § 4. Юридичні особи як платники податків | 46 |
| § 5. Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит | 48 |
| § 6. Представництво у податковому праві | 50 |
| Контрольні питання | 53 |
| Глава 8. Об'єкт оподаткування | 54 |
| § 1. Поняття об'єкта оподаткування | 54 |
| § 2. Види об'єктів оподаткування | 55 |
| Контрольні питання | 56 |
| Глава 9. Ставка оподаткування | 57 |
| § 1. Поняття ставки податку (оподаткування) | 57 |
| § 2. Види ставок податку (оподаткування) | 58 |
| Контрольні питання | 60 |
| Глава 10. Предмет, масштаб і одиниця оподаткування | 61 |
| § 1. Предмет оподаткування | 61 |
| § 2. Масштаб і одиниця оподаткування | 62 |
| Контрольні питання | 62 |
| Глава 11. База оподаткування | 63 |
| § 1. Поняття бази оподаткування | 63 |
| § 2. Податковий період | 63 |
| Контрольні питання | 64 |
| Глава 12. Податкові пільги | 65 |
| § 1. Поняття податкової пільги | 65 |
| § 2. Види податкових пільг | 66 |
| § 3. Форми податкових пільг | 66 |
| Контрольні питання | 67 |
| Глава 13. Податковий облік доходів і витрат платника податків | 68 |
| § 1. Методи обліку доходів і витрат платника податків | 68 |
| § 2. Касовий метод | 69 |
| § 3. Метод нарахувань | 70 |
| Контрольні питання | 71 |
| Глава 14. Обчислення податків і зборів | 72 |
| § 1. Методи оподаткування | 72 |
| § 2. Порядок обчислення сум податків і зборів | 73 |
| § 3. Визначення сум податку | 74 |
| Контрольні питання | 75 |
| Глава 15. Сплата податків і зборів | 76 |
| § 1. Форми сплати податків і зборів | 76 |
| § 2. Способи сплати податків і зборів | 78 |
| § 3. Строки сплати податків і зборів | 79 |
| § 4. Зміна строку сплати податку | 80 |

| | |
|---|------------|
| § 5. Джерело сплати податку | 83 |
| Контрольні питання | 85 |
| Глава 16. Податкова звітність | 86 |
| § 1. Поняття податкової звітності | 86 |
| § 2. Форми реалізації податкової звітності. Податкова декларація | 88 |
| Контрольні питання | 90 |
| Глава 17. Податковий обов'язок | 91 |
| § 1. Поняття податкового обов'язку | 91 |
| § 2. Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку | 92 |
| § 3. Виконання податкового обов'язку | 93 |
| § 4. Податковий борг | 94 |
| § 5. Строки давності | 95 |
| Контрольні питання | 96 |
| Глава 18. Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів | 97 |
| § 1. Гарантії забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів | 97 |
| § 2. Податкова застава | 98 |
| § 3. Податкова порука | 99 |
| § 4. Пеня | 100 |
| § 5. Адміністративний арешт активів | 101 |
| Контрольні питання | 102 |
| Глава 19. Правовий статус податкових органів в Україні | 103 |
| § 1. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів у централізовані фонди держави | 103 |
| § 2. Система податкових органів | 108 |
| § 3. Податкові адміністрації і податкові інспекції | 109 |
| § 4. Податкова міліція | 110 |
| Контрольні питання | 111 |
| Глава 20. Податковий контроль | 112 |
| § 1. Поняття, види і методи податкового контролю | 112 |
| § 2. Податкова перевірка: зміст та види | 113 |
| Контрольні питання | 117 |
| Глава 21. Відповідальність за порушення податкового законодавства | 118 |
| § 1. Підстави відповідальності за порушення податкового законодавства | 118 |
| § 2. Класифікація податкових правопорушень | 120 |
| Контрольні питання | 123 |
| Глава 22. Усунення подвійного оподаткування | 124 |
| § 1. Поняття подвійного оподаткування | 124 |
| § 2. Види подвійного оподаткування | 125 |
| § 3. Шляхи і методи усунення подвійного оподаткування | 125 |
| § 4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування | 126 |
| Контрольні питання | 127 |

ОСОБЛИВА ЧАСТИНА

| | |
|--|-----|
| Глава 23. Податок на додану вартість | 128 |
| § 1. Поняття податку на додану вартість | 128 |
| § 2. Платник податку на додану вартість | 129 |
| § 3. Об'єкт оподаткування | 131 |
| § 4. Ставки податку на додану вартість | 133 |
| § 5. Пільги щодо податку на додану вартість | 135 |
| § 6. Порядок обчислення і сплати податку на додану вартість. Бюджетне відшкодування | 136 |
| § 7. Податкова накладна | 141 |
| § 8. Податковий вексель | 145 |
| Контрольні питання | 146 |
| Глава 24. Акцизний збір | 147 |
| § 1. Поняття акцизного збору | 147 |
| § 2. Платники акцизного збору | 151 |
| § 3. Об'єкт оподаткування | 154 |
| § 4. Ставки акцизного збору | 157 |
| § 5. Пільги щодо акцизного збору | 159 |
| § 6. Порядок обчислення і сплати акцизного збору | 160 |
| § 7. Сплата акцизного збору. Акцизні марки | 163 |
| Контрольні питання | 164 |
| Глава 25. Податок на прибуток | 165 |
| § 1. Місце податку на прибуток у системі податків і зборів України | 165 |
| § 2. Платник податку на прибуток | 166 |
| § 3. Об'єкт оподаткування | 167 |
| § 4. Ставка податку | 170 |
| § 5. Пільги по податку на прибуток | 171 |
| § 6. Обчислення і сплата податку на прибуток | 172 |
| Контрольні питання | 174 |
| Глава 26. Податок з доходів фізичних осіб | 175 |
| § 1. Місце податку з доходів фізичних осіб у податковій системі України | 175 |
| § 2. Платник податку з доходів фізичних осіб | 176 |
| § 3. Об'єкт податку з доходів фізичних осіб | 179 |
| § 4. Ставка податку з доходів фізичних осіб | 182 |
| § 5. Пільги по податку з доходів фізичних осіб | 183 |
| § 6. Порядок сплати податку з доходів фізичних осіб | 184 |
| Контрольні питання | 185 |
| Глава 27. Мито та державне мито | 186 |
| § 1. Місце митних платежів у системі податків і зборів України | 186 |
| § 2. Мито, його специфіка і види | 186 |
| § 3. Державне мито | 190 |
| Контрольні питання | 192 |
| Глава 28. Плата (податок) за землю | 193 |
| § 1. Правове регулювання плати (податку) за землю в Україні | 193 |

| | |
|---|------------|
| § 2. Платники податку | 193 |
| § 3. Об'єкт оподаткування..... | 195 |
| § 4. Ставки податку..... | 195 |
| § 5. Пільги по податку | 196 |
| Контрольні питання..... | 197 |
| Глава 29. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів..... | 198 |
| § 1. Становлення податку з власників транспортних засобів в Україні..... | 198 |
| § 2. Платники податку | 198 |
| § 3. Об'єкт і ставка оподаткування..... | 199 |
| § 4. Пільги щодо податку | 200 |
| Контрольні питання..... | 202 |
| Глава 30. Податок на промисел | 203 |
| § 1. Місце податку на промисел у податковій системі України..... | 203 |
| § 2. Платники податку на промисел | 203 |
| § 3. Об'єкт оподаткування..... | 204 |
| § 4. Ставка податку | 205 |
| § 5. Пільги по податку на промисел | 206 |
| Контрольні питання..... | 206 |
| Глава 31. Система загальнодержавних зборів в Україні. Плата за торговий патент | 207 |
| § 1. Збори природоресурсного характеру..... | 207 |
| § 2. Збори соціального характеру..... | 217 |
| § 3. Інші загальнодержавні збори..... | 226 |
| § 4. Плата за торговий патент | 230 |
| Контрольні питання..... | 232 |
| Глава 32. Єдиний податок. Єдиний (фіксований) сільськогосподарський податок | 233 |
| § 1. Єдиний податок..... | 233 |
| § 2. Юридичні особи як платники єдиного податку | 235 |
| § 3. Фізичні особи як платники єдиного податку | 236 |
| § 4. Фіксований сільськогосподарський податок | 237 |
| Контрольні питання..... | 240 |
| Глава 33. Правове регулювання місцевих податків і зборів..... | 241 |
| § 1. Місцева система оподаткування і принципи її формування..... | 241 |
| § 2. Характеристика видів місцевих податків і зборів | 243 |
| Контрольні питання..... | 248 |
| Список рекомендованої літератури..... | 249 |

Навчальне видання

**ПОДАТКОВЕ ПРАВО
УКРАЇНИ**

Навчальний посібник

За редакцією професора М. П. Кучерявенка

Редактор *А. В. Єфименко*

Коректор *Т. Ф. Зуб*

Комп'ютерна верстка і дизайн *В. М. Зеленька*

Підписано до друку з оригінал-макета 15.03.2010.
Формат 60×90 ¹/₁₆. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Обл.-вид. арк. 16. Ум. друк. арк. 13,1. Вид. № 436.
Тираж 500 прим.

Видавництво «Право» Національної академії правових наук України
Україна, 61002, Харків, вул. Чернишевська, 80

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції — серія ДК № 559 від 09.08.2001 р.

Виготовлено у друкарні СПДФО Білетченко
(057) 758-35-98