ТОМНЮК Т.Л.

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету

Томнюк Т. Л.

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Чернівці – 2022

УДК 336.2
Т56

Рекомендовано Вченою радою ЧТЕІ ДТЕУ
(протокол № 3 п.3 від 22.04.2022 року)

Автор: Т. Л. Томнюк, к.е.н., доцент кафедри фінансів та банківської справи ЧТЕІ ДТЕУ.

Рецензенти: А. О. Чорновол, д.е.н, професор кафедри фінансів та банківської справи ЧТЕІ ДТЕУ;

Т. Я. Маршалок, д.е.н, доцент, професор кафедри податків та фіскальної політики Західноукраїнського національного університету.

Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ
Т56 ДТЕУ, 2022. 324 с.

У навчальному посібнику розглянуто теоретичні та практичні засади побудови та функціонування податкової системи, реалізації податкової політики держави, механізму справляння податків та інших обов'язкових платежів. Структура навчального посібника сформована таким чином, що містить теоретичні положення розглядуваної теми, питання для самоконтролю, тести, ситуаційні завдання та приклади їх розв'язку, предметний покажчик, список рекомендованих джерел.

Навчальний посібник підготовлено на основі програми дисципліни «Податкова система» для студентів закладів вищої освіти, які навчаються за освітньо-професійними програмами підготовки бакалавра за спеціальностями «Фінанси, банківська справа та страхування», «Облік і оподаткування», «Менеджмент». Посібник є корисним для студентів, науковців, викладачів, фахівців-практиків, управлінців у сфері фінансів.

УДК 336.2

© Томнюк Т.Л., 2022
© Чернівецький торговельно-економічний інститут ДТЕУ, 2022

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА ……... 7

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ ... 8
1.1. Еволюція, економічна сутність податків і обов'язкових платежів …… 8
1.2. Функції податків в економічній системі держави …….. 18
1.3. Основні елементи податку …… 20
1.4. Податки як метод державного регулювання соціально-економічного розвитку суспільства ……. 22
Питання для самоконтролю ……. 25
Тести ……. 25

РОЗДІЛ 2. КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ……... 29
2.1. Види податків за основними критеріальними ознаками …… 29
2.2. Характеристики систем прямого і непрямого оподаткування … 31
2.3. Загальнодержавні і місцеві податки і збори: еволюція, значення для розвитку держави і територіальних громад …… 39
Питання для самоконтролю …….. 42
Тести ……. 42

РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВА СИСТЕМА І ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ …… 44
3.1. Сутність та принципи побудови податкової системи ……. 44
3.2. Концептуальні засади побудови податкової політики держави . 48
3.3. Подвійне оподаткування: сутність, форми, методи усунення … 57
Питання для самоконтролю ……... 59
Тести ……. 60

РОЗДІЛ 4. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ …… 62
4.1. Система адміністрування податків: сутність та характеристика елементів …… 62
4.2. Суб'єкти податкових відносин, їх повноваження, права та обов'язки ……... 68
Питання для самоконтролю …….. 75
Тести ……. 76

РОЗДІЛ 5. ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ …… 78
5.1. Платники податку на доходи фізичних осіб, об'єкт оподаткування …….. 78
5.2. Оподаткування заробітної плати …….. 85
5.3. Сутність, склад та умови виникнення права на податкову знижку ……... 88
5.4. Особливості оподаткування інших джерел доходів фізичних осіб ……. 92

5.5. Порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету 101
Питання для самоконтролю 104
Тести 105
Ситуаційні завдання 107
Приклади розв'язування ситуаційних завдань 108

РОЗДІЛ 6. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК 113
6.1. Платники податку на прибуток, об'єкт оподаткування 113
6.2. Сутність та склад доходів звітного періоду 116
6.3. Сутність, склад та особливості формування витрат звітного періоду 119
6.4. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації 124
6.5. Ставки, порядок декларування та сплати податку на прибуток 129
6.6. Пільги в оподаткуванні прибутку підприємств 133
6.7. Особливості оподаткування окремих категорій платників податку 136
Питання для самоконтролю 142
Тести 142
Ситуаційні завдання 144
Приклади розв'язування ситуаційних завдань 149

РОЗДІЛ 7. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 152
7.1. Платники та об'єкт оподаткування ПДВ 152
7.2. База оподаткування та ставки податку на додану вартість 156
7.3. Пільги в оподаткуванні ПДВ 160
7.4. Порядок обчислення і сплати податку 163
7.5. Бюджетне відшкодування ПДВ 173
7.6. Особливості оподаткування податком на додану вартість окремих видів діяльності 175
Питання для самоконтролю 180
Тести 181
Ситуаційні завдання 184
Приклади розв'язування ситуаційних завдань 187

РОЗДІЛ 8. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК 189
8.1. Сутність та економічне значення акцизного податку 189
8.2. Платники акцизного податку, об'єкт та база оподаткування .. 191
8.3. Пільги в оподаткуванні акцизним податком 193
8.4. Механізм обчислення та сплати акцизного податку 196
8.5. Порядок маркування алкогольних та тютюнових виробів марками акцизного податку 199
8.6. Електронне адміністрування реалізації пального та спирту етилового 202

Питання для самоконтролю …….. 205
Тести ……. 205
Ситуаційні завдання …… 208
Приклади розв'язування ситуаційних завдань …….. 210

РОЗДІЛ 9. МИТО ……. 213
9.1. Економічна сутність та види мита …… 213
9.2. Платники мита та об'єкт оподаткування митом …… 216
9.3. Ставки мита та митні пільги ……. 218
9.4. Порядок сплати мита до Державного бюджету України ……... 221
Питання для самоконтролю ……... 224
Тести ……. 225
Ситуаційні завдання …… 226
Приклади розв'язування ситуаційних завдань …….. 229

РОЗДІЛ 10. РЕНТНА ПЛАТА …… 230
10. 1. Економічний зміст та складові рентної плати в Україні …… 230
10.2. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин …… 230
10.3. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин ……. 235
10.4. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України ……. 236
10.5. Рентна плата за спеціальне використання води …… 237
10.6. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів … 240
10.7. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України …….. 243
Питання для самоконтролю ……... 244
Тести ……. 244
Ситуаційні завдання …… 246
Приклади розв'язування ситуаційних завдань …… 248

РОЗДІЛ 11. ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК ……. 251
11.1. Платники, об'єкт та база оподаткування екологічним податком …… 251
11.2. Порядок обчислення, звітування та сплати екологічного податку …….. 253
Питання для самоконтролю …….. 256
Тести ……. 257
Ситуаційні завдання …… 258
Приклади розв'язування ситуаційних завдань ……... 260

РОЗДІЛ 12. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ ……. 261
12.1. Податок на майно: сутність, складові елементи та механізм справляння …… 261
12.1.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки 262
12.1.2. Транспортний податок ……. 268
12.1.3. Плата за землю ……. 269
12.2. Особливості спрощеної системи оподаткування в Україні.. 274
12.2.1. Сутність та необхідність запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва …… 274
12.2.2. Механізм нарахування та сплати єдиного податку ……. 275
12.2.3. Порядок переходу на спрощену систему оподаткування …… 284
12.3. Збір за місця для паркування транспортних засобів …… 286
12.4. Туристичний збір ……. 287
Питання для самоконтролю …….. 289
Тести ……. 290
Ситуаційні завдання …… 295
Приклади розв'язування ситуаційних завдань ……. 299

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК …… 304

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ …….. 319

ПЕРЕДМОВА

Податкова система — важливий елемент державного регулювання, від ефективності функціонування якого залежить продуктивність чи деструктивність соціально-економічних перетворень в країні. Податкова система будь-якої країни є одним із базових елементів її економічної системи, а податки – одним із найефективніших важелів забезпечення розвитку економіки. За їх допомогою відбувається розподіл і перерозподіл значної частини новоствореної вартості в країні, вони впливають на результати економічної діяльності платників, забезпечують державу необхідними ресурсами для фінансування суспільно необхідних витрат. Ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення економічного зростання держави.

Метою вивчення дисципліни «Податкова система» є формування знань з основ оподаткування та функціонування податкової системи держави, набуття практики розрахунків діючих податків та зборів, враховуючи особливості платників податків та вимоги законодавства.

Зміст і структура навчального посібника «Податкова система» логічно та послідовно викладає матеріали щодо теоретичних та практичних засад функціонування податкової системи. Так, у посібнику ґрунтовно та доступно розглянуто теоретичні та організаційні основи оподаткування, побудови податкової системи та реалізації податкової політики держави, механізм справляння податків та інших обов’язкових платежів.

Наприкінці кожного розділу наводяться питання для самоконтролю, тести. У розділах, присвячених нарахуванню та сплаті обов’язкових платежів податкової системи також подано ситуаційні завдання та приклади їх розв’язку. Така структура навчального посібника сприятиме кращому опануванню теоретичного матеріалу та виробленню практичних навиків. Завершується навчальний посібник предметним покажчиком, списком рекомендованих для вивчення джерел та додатками.

Загалом навчальний посібник допоможе його користувачам оволодіти чинною законодавчою базою у сфері оподаткування, засвоїти механізми нарахування та сплати податків, зборів та обов’язкових платежів до державного та місцевих бюджетів України. Посібник є корисним для студентів, науковців, викладачів, а також фахівців-практиків.

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ

1.1. Еволюція, економічна сутність податків і обов'язкових платежів

Історичний розвиток суспільства зумовив становлення податку як невід'ємного та обов'язкового атрибуту державної влади. Роль податків у функціонуванні держави підкреслюється багатьма видатними науковцями та філософами. Ще Аристотель в організації держави (384—322 р. до н.е.) ставив управління скарбницею на друге місце після забезпечення правопорядку.[1] П.Прудон підкреслював, що "по суті питання про податки виступають питанням про державу".[2]

Теорія податків має багатовікову історію, нерозривно пов'язану з організацією державного устрою. В економічній літературі виділяють три етапи становлення і розвитку системи оподаткування[3]: перший охоплює Стародавній світ і початок середніх віків; другий – XVI-XIX ст.; третій – XIX-XX ст.

На першому етапі, що охоплює Стародавній світ і початок середніх віків, податки мають надзвичайний і тимчасовий характер. Їх запровадження часто пов'язане з великими витратами (війна або велике будівництво тощо). Гроші платників податків витрачалися на утримання найманих армій, зведення храмів і оборонних зміцнень, будівництво доріг та інші суспільні потреби. Основну частину доходів держава отримувала від використання своїх земель, майна, промислів та у вигляді контрибуції з переможених, здобичі, дарів, данини .

На ранніх етапах у Древньому світі питання ведення фінансового господарства вирішувались колегіально. Зокрема, управління фінансовим господарством здійснювалось колегією стратегів в Афінах і сенатом у Римі. Однак за часів Римської імперії сенат втратив своє значення, а важелі фінансового механізму зосереджуються в руках цезарів.[4] Закладів і установ з оплатними чиновницькими посадами тоді не існувало. Обрані магістри не тільки виконували обов'язки безоплатно, але ще і вносили на суспільні потреби власні кошти, вважаючи це почесним, а в разі необхідності здійснення великих робіт зверталися за допомогою до громадян. Так як здійснення управління державою не передбачало витрачання будь-яких суспільних коштів, воно і не потребувало значних надходжень у казну. Податки в основному стягувалися з переможених народів і іноземців.

---

[1] Аристотель. Сочинения:В 4 т., т. 4. М.: Мысль, 1983. С. 578–579.

[2] Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. С. 15.

[3] Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. Москва.: ИНФРА-М, 1996. С. 157; Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ: Знання-Прес, 2004. С. 37.

[4] Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ: Знання-Прес, 2004. 454 с. С. 40.

Визначення сум податків проводилось кожні п’ять років обраними чиновниками-цензорами. Громадяни Рима робили цензору заяву про своє майно і сімейний стан. На підставі таких відомостей (заяв), що стали прообразом сучасних податкових декларацій, і визначалася сума податку. За невірні дані громадянина позбавляли всіх прав, а податок збільшувався в три або чотири рази. За приховування майна – продавали в рабство.

Тривалий час у римських провінціях не існувало державних фінансових органів, що могли б професійно встановлювати і стягувати податки. Римська адміністрація вдавалася до допомоги відкупників. Укладаючи угоду про право відкупу податків, відкупники заздалегідь сплачували державі чи громаді обумовлену суму податків, яку потім з надлишком стягували з населення. Не завжди відкупники могли відразу внести в державну скарбницю відповідну суму грошей, тому вони об’єднувалися у своєрідні компанії. Діяльність відкупників була значною мірою неконтрольованою, результатом чого були корупція, зловживання владою (подекуди вони збирали податків у 3-4 рази більше норми), а потім і економічна криза.[5]

З посиленням державної влади, створенням бюрократичного апарату діяльність відкупників обмежується. Імператор Август Октавіан (63 р. до н.е. — 14 р. н.е.) створив у всіх провінціях спеціальні фінансові установи, що здійснювали контроль за оподаткуванням. Ними була заново проведена оцінка податкового потенціалу провінцій з метою більш справедливого розподілу податків і збільшення їхньої віддачі. Однак адміністративний апарат Римської імперії, на думку англійських і американських вчених, був невеликим – всього кілька тисяч чиновників на 60 млн. жителів, рівень загальної і спеціальної підготовки чиновників – невисоким, їхні функціональні обов’язки не було чітко регламентовано. Тому римські адміністратори мали змогу виконувати свої функції тільки на основі співробітництва з місцевою владою[6]. Безпосереднім стягуванням податків з громадян займалися общини. Органи фіску здійснювали оцінку і визначення податкових зобов’язань общин та контроль за терміном їх надходжень. Для визначення податкових зобов’язань обмірювалась кожна община з її земельними угіддями, по кожному місту складався кадастр землевласників.

За збирачами податків наглядали особливі чиновники – фіскапрокуратори. Оподаткуванню не підлягали солдати і посли чужих держав при виїзді з імперії та по відношенню до придбаних ними на римській території предметів.

Податки в Римській імперії сплачувались грошима, що змушувало громадян виробляти залишки продукції, щоб її потім реалізувати. Це сприяло розширенню товарно-грошових відносин, поглибленню процесу розподілу праці, тобто в Стародавньому Римі податки виконували не тільки

[5] Економічна історія України і світу: Підручник за ред. Лановика Б.Д. – 6-те вид., перероблене і доповнене. Київ: Вікар, 2004. С. 28.

[6] Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ: Знання-Прес, 2004. С. 42.

фіскальну функцію, але й роль додаткового стимулятора розвитку господарства.

В Єгипті за династії Птоломеїв (III – II століття до нашої ери) намітилися основні засади економічної та соціальної політики, сформувався адміністративний апарат. Вершиною адміністративної ієрархії була посада діокейта, діяльність якого передбачала відання фінансами, казною, обліком та збором усіх надходжень, контролем за видатками. Діокейт призначав економів на відповідні нижчі посади в номах (областях). Серед фінансових повноважень економа в "Інструкції економу" (III ст. до н.е.) визначається, що такий сановник зобов'язаний піклуватися про збільшення царських доходів. Діяльність економа перевіряв контролер. У кожному номі була каса (трапеза) на чолі з трапезитом, який приймав надходження від платників податків та відкупників. Загалом в організації збирання податків Єгипту була надзвичайно поширена система відкупів.[7]

Фінансовий устрій середніх віків характеризується перевагою місцевого, автономного господарства над центральним, державним. Основними джерелами державних доходів були: військова здобич, пожертвування від друзів та інших осіб , мито і податі з союзників, дані, податки з підданих. Таким чином, податкові надходження вважались останнім джерелом державних доходів.

Особливістю розвитку податків в умовах феодалізму є постійна плинність, мінливість важелів наповнення доходів держави. В цей період відсутні постійні податки, а діючі дуже часто приймали надзвичайний характер, задовольняючи якусь конкретну потребу правителя, яка виникла на даний момент.

У період феодалізму основна вага податкового тягаря перекладається на третій стан суспільства. Податкові важелі переплітаються, а деколи приймають форму інших джерел державних доходів, яким надається перевага. До таких доходів відносились домени – доходи правителя (які мали приватний характер) від розпорядження власним майном (ліса, землі, ін. види майна). На цій стадії доходи правителя та держави практично зрівнювались, не розмежовувався суспільно-правовий та приватноправовий характер.

Отже, на початку середніх віків зберігається надзвичайний і винятковий характер податків. Слід зазначити, що негативне і навіть психологічно-агресивне ставлення до податків у населення Стародавнього світу і середньовіччя мали об'єктивне економічне підґрунтя. Так, у період феодалізму, основним джерелом державних прибутків була земля. Держава не виконувала ні господарських, ні регулятивних функцій, однак вже потребувала певного апарату управління зі стабільною оплатою. Цей період характеризується безсистемністю, свавіллям та зловживанням, направленими виключно на максимальне поповнення казни, не існувало чітких, постійних і єдиних правил справляння податків, відсутні будь-які

[7] Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. Київ: Вісник податкової служби України, 2002. С. 13–17.

принципи. Таке оподаткування справедливо сприймалося населенням та вченими як форма узаконеного грабежу.

Отже, перший етап розвитку оподаткування характеризується відсутністю апарату управління, спроможного чітко і виважено побудувати систему збору податків, що безпосередньо пов'язано із випадковим і надзвичайним характером податків в структурі доходів держави, низьким рівнем державних потреб, що задовольнялися і без застосування податкових стягнень, нерозвиненістю грошового господарства. Відсутність розвинутого інституту держави та органів фіску призвела до акумулювання податкових платежів у відкуп (шляхом продажу права на збір податків певним особам або групам осіб), що спричинило значні зловживання з боку відкупників та іноді непомірний податковий тиск на платників податків.

В умовах свавілля влади, відкупників, відсутності будь-яких принципів справляння податків, невиконання державою господарських, соціальних та регулятивних функцій зростала необхідність до перегляду ролі держави в економічних процесах країни та, зокрема, в оподаткуванні.

Сучасна держава раннього періоду Нової історії з'явилася в Європі в XVI-XVII ст. Потреби держав значно зростали в зв'язку зі створенням регулярних армій і формуванням оплачуваного адміністративного апарату. Спостерігається посилення центральної державної влади внаслідок становлення абсолютних монархій. Впровадження податкових платежів здійснюється за волею монарха (в період станово-представницької монархії введення кожного податку погоджувалось колегіальними органами).

Особливе місце в теоріях оподаткування цього періоду займає класична школа в особі А. Сміта, Д. Рікардо, Ж.Б. Сея, Ф. Бастіа, П. Леруа-Болье, І. Канта та ін. У своїй праці «Дослідження про природу та причини добробуту націй» А. Сміт, базуючись на ліберальній теорії ринкової економіки, виступав проти централізованого управління економікою, вважаючи ефективною її лише у випадку підпорядкування об'єктивним законам ринку. В ринкових умовах задоволення індивідуальних потреб забезпечується шляхом надання економічної свободи суб'єктам економіки. У рамках вчення про закономірності функціонування та еволюцію державних фінансів (друга половина XVIII ст.) А. Сміт розглядає податки як один із видів державних доходів (проте далеко не основний), якими повинні покриватися витрати на: захист суспільства від насильства й посягань з боку інших незалежних суспільств (тобто витрати на утримання армії); захист кожного члена суспільства від несправедливості й утисків з боку інших членів суспільства (обов'язок правителя щодо вчинення правосуддя); заснування й утримання суспільних установ і громадських робіт, які не можуть бути засновані та утримані приватною особою чи невеликою групою людей (наприклад, будівництво та утримання доріг, мостів, барж, освітніх закладів та ін.); витрати на підтримування гідності правителя. Проте лише першу і четверту групу видатків вчений вважає за доцільне покривати за рахунок загального оподаткування. Що стосується витрат на фінансування

інших видатків, то вони повинні головним чином покриватися за рахунок мит, зборів та платежів, що сплачуються зацікавленими особами (користувачами доріг, мостів, позивачами чи відповідачами в судах, учнями в закладах освіти й ін.). При цьому А. Сміт мито та збори не розглядав як податки, оскільки податки носять безповоротний характер.[8] Будь-яка інша роль в управлінні оподаткуванням (регулювання економіки, страховий платіж та ін.) державі не відводилась.

Отже, з одного боку, класики вважають податок платою за послуги держави, а з іншого – доводять теорію обмеженого втручання держави в економіку та зниження загального рівня податків.

Розвиток адміністративної науки у XVII–XVIII столітті виявився у зародженні науки камералістики – науки, завданням якої стало вивчення мистецтва управління державним майном, наповнення казни та професії збирача податків.[9]

Під впливом вчення про державне управління наприкінці XVII — початку XVIII ст. у європейських країнах починає формуватися адміністративна держава, що створювала чиновницький апарат у вигляді мережі установ, в тому числі фінансових. Держава бере на себе функцію не тільки оцінки, але і стягування податків. Для цього вона створює спеціальні органи для стягування податків, які складають кадастр землі, нерухомості, визначають квоту обкладання. Зокрема, Франція була поділена на провінції, в кожній з яких призначався інтендант та його помічники – субделегати. Як правило, це були міщани-канцеляристи, які характеризувалися гарними особистими якостями, слухняністю та ретельністю. Нагляд за діяльністю інтендантів здійснював генеральний контролер фінансів, який розцінював їх як агентів з державного фіску, оскільки їх основною функцією було збирання податків до скарбниці короля. Податки підраховувалися в лічильній палаті та палаті акцизних зборів. Саме інтендантів люто ненавидів народ, тому в кінці XVIII ст. в період найбільшого невдоволення народних мас гасло “Смерть інтендантам!” було проголошено найпершим, а самі інтенданти стали першими жертвами французької буржуазної революції.[10]

Однак роль відкупників податків у цей період ще дуже велика. У Франції відкупна система розвинулася в XVI ст. і функціонувала до Великої французької революції. В Німеччині непрямі податки здавалися у відкуп з XVIII ст. У Росії, Туреччині, Італії, Румунії відкупна система функціонувала до 60-х років XIX ст.

За словами І. Янжула “організація здібного, вмілого і чесного чиновництва є явищем новітньої культури, а в XVII-XVIII ст. в Західній Європі зловживання чиновників робили ризикованою будь-яку спробу довірити їм утримання податків”. Крім того, “щоб отримати значну суму

[8] Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Port-Royal, 2001. С. 427–500.
[9] Крисоватий, А. І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. С. 66.
[10] Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. – Київ: Вісник податкової служби України, 2002. С. 39-40.

грошей, держава повинна була мати під руками багатих людей, які могли б їй позичати, і цими людьми стали відкупники, у яких гроші бралися наперед навіть за два, за три роки в рахунок майбутніх надходжень податків".[11]

У країнах континентальної Європи практикувався метод, при якому податок виставлявся на торги для здачі у відкуп, як тільки було отримане право на його стягування. Хто пропонував найвищу ціну, тому він і продавався. Уся сума негайно надходила в князівську або королівську скарбницю. А далі відкупник, наділений уже державними повноваженнями, разом зі своїми помічниками і субарендаторами намагався дістати прибуток. Відкупники податків славилися своєю жорстокістю та протиправними діями. Відомі факти, коли у Франції збирачі поземельного податку у випадку недостачі в касі кидали до в'язниці найбагатших селян, щоб ті платили недоїмку, в якій зовсім не були винні.[12] Природно, народ ненавидів відкупників, від чого серйозно страждала державна скарбниця.

Перехід від відкупів до чіткої і налагодженої державної системи встановлення і збору податків ставав усе більш насущним. Такий порядок відповідав як інтересам держави, так і інтересам платників податків. Ш. Монтеск'є (1689 - 1755 р.) вважав, що ніщо не повинно настільки точно регулюватися мудрістю і розумом, як співвідношення між тією частиною, що забирають у підданих, і тієї, котру їм залишають[13]. Міністр фінансів доби французької реформації Ж. Б. Кольбер (1619 - 1683 рр.) відзначав: «Оподаткування – це мистецтво обскубувати гусака так, щоб отримати максимальну кількість пір'я з мінімумом шипіння».[14]

Незгода з діючим режимом оподаткування в епоху середньовіччя знайшла втілення в Англійській буржуазній революції в середині XVII ст., Французькій демократичній революції та боротьбі американських колоній у XVIII ст.[15]

Отже, другий етап розвитку управлінської діяльності в сфері оподаткування характеризується:

- зародженням адміністративної науки та формуванням під її впливом чиновницького апарату у вигляді мережі фінансових установ;
- безпосереднім вступом держави у відносини з платником податків;
- слабким розвитком податкового апарату, відсутністю достатньої кількості кваліфікованих чиновників, що призводило до широкого залучення відкупників як збирачів податків.

Початок епохи монополістичного капіталізму відводив державі роль виробника найрізноманітніших суспільних цінностей. Індивідуалістичні ідеї, що пропагували невтручання держави в економіку, перестали відповідати реаліям життя. Під впливом бачення платником у податках виключно

[11] Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. С. 282.
[12] Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. – Київ: Вісник податкової служби України, 2002. С. 41.
[13] Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу. Фінанси України. 2004. № 5. С. 111.
[14] Податкова політика держави. Ще один великий компроміс /за заг. ред. К. І. Швабія. / Ірпінь: Університет ДПС України, 2018. С. 7.
[15] Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2004. С. 45.

матеріального збитку та посягання на приватну власність починають з'являтись теоретичні розробки, спрямовані на визнання виробничого характеру державних послуг, відмову від розуміння податку як збитку для суспільства.[16]

Представники атомістичної теорії (С. Вобан, Ш. Монтеск'є, Вольтер, О. Мірабо) вважали, що державу необхідно розглядати як добровільне об'єднання громадян для досягнення загальних інтересів; вони підписують «договір», за яким певні права та повноваження надаються державі, у відповідь на що держава пропонує певні види послуг, котрі в іншому разі були б неможливі або можливі за умови значно більших затрат.[17] В обмін на сплату податків громадянин отримує від держави послуги по охороні їх особистої безпеки, власності як від зовнішніх, так і від внутрішніх ворогів, тобто між громадянином і державою виникає певна угода. Проте ця угода є примусовою і не завжди справедливою.

Насправді безпосередній зв'язок між сплатою податків та отриманими від держави вигодами не прослідковується, податки справляються не на основі угоди, а в силу примусової влади держави. При цьому неможливо встановити будь-яку рівність між сумою сплаченого податку особою та користю, яку вона отримує від діяльності держави.

Різновидністю атомістичної теорії стала теорія насолоди, яка з'явилася в першій половині XIX ст. Її розробник – французький економіст Ж. Симон де Сисмонді трактує, що громадяни повинні дивитись на оподаткування, як на винагороду за наданий державою захист їх особистості та власності. Податки, що сплачуються громадянами, повинні справедливо відповідати тим вигодам, які суспільство їм надає, і тим витратам, які воно здійснює заради них. За допомогою податків кожний платник купує не що інше, як насолоду. Насолоду він отримує у вигляді суспільного порядку, правосуддя, забезпечення охорони особистості та власності.[18] Одночасно в своїй концепції вчений обґрунтовує оподаткування як плату державі за стабільне функціонування національного ринку.

У другій половині XIX ст. французькими економістами А. Тьєром, Є. де Жирарденом, Д. Мак-Куллохом була обґрунтована теорія страхової премії, яка полягала в тому, що податок прирівнювався до страхового платежу. Оподаткування в цьому випадку виступає як механізм страхування власності від різних надзвичайних ситуацій. Суспільство створює ніби страхову компанію, в якій кожен повинен сплачувати пропорційно до свого доходу чи майна тому, що витрати охорони і захисту повинні розподілятися згідно з величиною власності, що охороняється.[19]

---

[16] Крисоватий, А. І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. С. 66.

[17] Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектору / Дж. Е. Стігліц; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998, с. 147.

[18] Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии / Ж. Сисмонди; пер. Б. О. Эфруси – Москва: Изд-е К.Т. Солдатенкова, 1897. С. 135–149.

[19] Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. Москва: Инфра–М, 1996. С. 60.

Заслуговують на окрему увагу щодо місця держави в управлінні податковими процесами погляди Д.С. Мілля (1806 – 1873 рр.) – останнього з представників англійської класичної політекономії. Він, на відміну від А.Сміта та Д. Рікардо, розуміє, що система вільної конкуренції не може забезпечити вирішення ряду економічних проблем, і покладає на державу функції по справлянню обов'язкових платежів, без виконання яких неможливий економічний та соціальний прогрес. Мілль, вважав, що податок – це плата з боку виробництва за забезпечення нормальних умов господарювання.[20] Отже, вчений визнає за державою обов'язок збирання доходів для її існування у формі податків, що є жертвою, обумовленою необхідністю. Він не тільки дотримувався точки зору на податок як жертву, а й розробив теорію рівності жертви, в якій вперше акцентує увагу на необхідності дотримання державою в управлінській діяльності зі справляння податків принципу платоспроможності, відповідно до якого кожний індивід повинен нести тягар жертви податків, сумірний з величиною його доходів, тобто повинна дотримуватись умова втрати однакової корисності.[21]

В результаті краху абсолютизму, як передумови зародження правової держави, у XVIII–XIX ст. в ряді європейських держав затверджуються конституції, приймаються правові документи, які ставлять відносини між громадянами і органами фіску на інший, вищий щабель в історії оподаткування. Зокрема, у Франції в Декларації прав людини і громадянина 1789 р. було визнано, що без згоди народного представництва податки і збори не можуть ні утримуватись, ні витрачатись. В англійському законодавстві, крім того, містилася норма, згідно з якою підпорядкування неправильному збиранню на користь державної скарбниці, здійсненому не на підставі постанови парламенту, прирівнювалося до державної зради. Аналогічні положення було викладено і в конституціях інших європейських держав. Все це сприяло становленню податкових відносин на засадах участі народу в запровадженні податків шляхом делегування виборних представників до органів законодавчої влади, правомірності, контролю та гласності.

Створення на межі XIX–XX ст. спеціальних державних служб – стало передумовою утвердження бюрократичного способу стягнення податків. З'являється вміле, здатне і чесне чиновництво, що може поставити інтереси скарбниці вище особистих.

Податкова адміністрація стає одним з невід'ємних аспектів податкової системи країни, тому вона не може існувати окремо від процесів, що відбуваються в державному механізмі регулювання доходів бюджетів різних рівнів. Основною задачею податкових органів є здійснення ефективного податкового адміністрування, спрямованого на підвищення рівня

[20] Милль Дж. С. Основы политической экономии. Т. 3 Москва: Прогресс , 1981. С. 154.
[21] Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. С. 57.

акумулювання податків, оптимізацію структури оподаткування і самовдосконалення.

Отже, третій, сучасний, етап розвитку податкового адміністрування знаменується створенням органів фіску, які здійснюють облік об'єктів оподаткування, займаються контролем за повнотою і своєчасністю сплати податків. Держава бере у свої руки всі функції встановлення і стягування податків. Регіональні органи влади, місцеві громади відіграють роль помічників держави, маючи той або інший ступінь самостійності. Перехід до безпосереднього стягування податків державними чиновниками привів до значного скорочення витрат податкового адміністрування. Формуються і затверджуються чіткі принципи справляння податків. Характерним є залучення представників громадськості до податкового процесу, що забезпечує не лише бюрократизацію, але і демократизацію адміністрування податків.

Податок – універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів у будь-якій економічній системі ринкового типу. В умовах функціонування ринкової економіки податкова форма взаємовідносин стає провідною в системі фінансових відносин.

За економічним змістом податки – це фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій.

Податки не єдина форма акумуляції грошових коштів бюджетом та іншими державними фондами. Існують ще *обов'язкові платежі,* яким притаманні риси податків:

1) ***податкові платежі*** – обов'язкові збори, які стягується з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником (плата за воду, плата за землю);

2) ***відрахування, внески*** – обов'язкові збори з юридичних та фізичних осіб, яким притаманні ознаки цільового призначення.

Основними характерними особливостями податку в порівнянні з обов'язковими платежами є те, що він:

- справляється на умовах безповоротності. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, коли законодавством передбачені пільги щодо даного податку;

- має односторонній характер встановлення. Оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротний. Сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника;

- може бути сплачений лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду;

- не має цільового призначення;

- є виключно атрибутом держави і базується на актах вищої юридичної сили.

Отже, ***податки*** *– це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.*

Виходячи із сутності податків, дана категорія розглядається не тільки як економічна, але і як суспільно-соціальна. Процес стягнення податків пов'язаний із соціальним статусом (рівнем добробуту) конкретних податкоплатників. Через сплату податків реальні доходи понижуються, але при отриманні від держави суспільних благ та трансфертних платежів реальний добробут покращується. Тому, використовуючи податки як інструмент врівноваження соціального добробуту, держава повинна враховувати суспільно-соціальний характер податків та податкових платежів. Цей характер проявляється при обміні податків на суспільні блага і трансфертні платежі. Причому цей обмін є нееквівалентний для конкретного платника на мікрорівні, але на макрорівні сума сплачених податків та податкових платежів через бюджет повинна перерозподілятися для всієї кількості податкоплатників і повернутись у вигляді суспільних благ та трансфертних платежів (теорія Ліндаля). Цей обмін в фіскальній науці називається «ціни за Ліндалем».

В демократичних суспільно-політичних системах ідеї обґрунтування прав людини в управлінні державою через реалізацію свого виборчого права стали передумовою трансформації відносин «платник податків – держава». Тут податок сприймається як громадянський обов'язок. Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем–податкоплатником, у фінансовій науці отримав назву «податку Кларка».

Як сама держава в умовах демократії – це не просто зовнішній стосовно індивіда апарат насильства, а втілення його власної волі через демократичні механізми прийняття рішень, так і її невід'ємний атрибут – податок – за своєю сутністю є добровільним відчуженням майна у власних інтересах раціонально діючого індивіда. Важливо розуміти, що в розвинутих демократіях податки сумлінно платять не тому, що їх не можна чи складно уникнути (хоча витрати такого уникнення, на відміну від України, можуть бути дійсно високими), а тому, що такі платежі базуються на доброму волевиявленні й усвідомленні значимості кожного індивіда в громадянському суспільстві, його особистої незамінної участі в наданні суспільних благ.

Таким чином, аналіз становлення оподаткування в історичній ретроспективі дає змогу усвідомити об'єктивну логіку його еволюції і зробити висновок: рівень розвитку оподаткування та фіскальних інститутів залежить від форм оподаткування; розвитку суспільства, його моралі, культури, науки; держави як форми організації суспільства; наявності певних економічних, політичних та соціальних передумов.

1.2. Функції податків в економічній системі держави

Сутність податків проявляється в їх функціях. Функції податків є похідними із функцій фінансів. Вивчаючи функції податків, необхідно звернути увагу на те, що серед економістів не існує єдиної точки зору щодо функцій, які виконують податки. Усі науковці мають єдину точку зору щодо існування фіскальної функції податків. Крім цього основною функцією податків вважається регулююча функція (рис. 1.1).

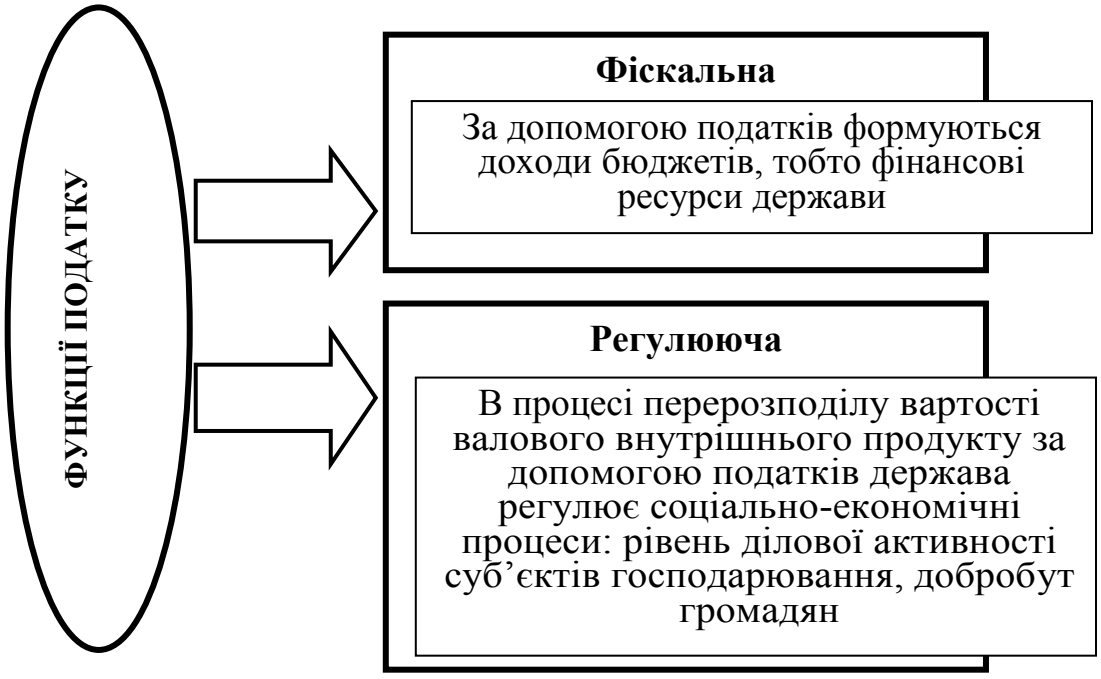


Рис. 1.1. Основні функції податків

Фіскальна функція є основною та історично найдавнішою. Фіскальна функція податків забезпечує перерозподіл частини фінансових ресурсів суспільства та акумулювання коштів у бюджети усіх рівнів. Реалізація функції забезпечується за рахунок податкового контролю та застосування інструментарію податкової відповідальності (штрафів, пені), які забезпечують максимальну мобілізацію податків та створюють перешкоди до ухилення від їх сплати.

Для реалізації фіскальної функції важливе значення має постійність і стабільність надходження коштів у розпорядження держави. При цьому

формування доходів держаного бюджету на основі стабільного і централізованого стягнення податків перетворює саму державу на великого економічного суб'єкта.

Завдяки фіскальній функції реалізується головне призначення податків: формування та мобілізація фінансових ресурсів держави. Решта функцій оподаткування — похідні від фіскальної функції.

Регулююча функція оподаткування — спрямована на вирішення за допомогою податкових механізмів тих чи інших завдань економічної політики держави. Податкове регулювання реалізується через систему пільг та систему податкових платежів та зборів.

У рамках регулюючої функції оподаткування виділяють три підфункції: стимулюючу, дестимулюючу та відтворювальну.

Стимулююча підфункція оподаткування спрямована на підтримку розвитку тих чи інших економічних процесів, галузей економіки, сфер діяльності, суб'єктів господарювання. Вона реалізується через систему податкових пільг. Мета застосування податкових пільг – скорочення розміру податкових зобов'язань платника податків.

Дестимулююча підфункція оподаткування спрямована на встановлення через податковий тягар перешкод для розвитку будь-яких небажаних явищ та процесів. Так, наприклад, мито може бути встановлене як обмежуючий інструмент небажаного ввезення чи вивезення товарів; підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби обумовлюватиме скорочення тютюнокуріння.

Відтворювальна підфункція призначена для акумуляції коштів на відновлення використовуваних ресурсів. Цю підфункцію виконують відрахування на відтворення мінерально-сировинної бази, наприклад рентна плата.

Регулююча функція має особливе значення у сучасних умовах антикризового регулювання, активного впливу держави на економічні та соціальні процеси. Ця функція пов'язана у тимчасовому аспекті з розподілом податкових платежів між юридичними та фізичними особами, сферами та галузями економіки, державою загалом та її територіальними утвореннями. Ця функція дозволяє регулювати доходи різних груп населення, наприклад, при оподаткуванні акцизним податком регулюється споживання окремих товарів, створюються основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших (зокрема при споживанні предметів розкоші кошти, сплачені багатими верствами населення перерозподіляються через бюджет на користь малозабезпечених верств).

Податкове регулювання — складний механізм, що враховує податкове навантаження, пріоритети розвитку галузей економіки, рівні прибутковості і т. ін.

1.3. Основні елементи податку

Для пізнання природи податку необхідно чітко визначити основні елементи, які зумовлюють внутрішній зміст даного поняття. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

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

Податковим агентом визнається особа, на яку податковим законодавством покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Носій податку – особа, яка формально не несе юридичної відповідальності за сплату податку, але є фактичним платником через встановлену законом систему перекладення податку.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Ставки податку бувають:

- ❖ Абсолютна (специфічна) – розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина щодо кожної одиниці виміру бази оподаткування;
- ❖ Відносна (адвалорна) – встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.
- ❖ Змішана ставка (одночасно адвалерна та специфічна)– встановлюються одночасно за ставками у відсотках до вартості товару та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). Застосовуються в

митному та акцизному оподаткуванні (до тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну).

Податковим кодексом також визначено поняття *граничної ставки податку* – це максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі.

Податкова пільга надається шляхом:

а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору;

г) звільнення від сплати податку та збору.

Податковий період – термін, протягом якого завершується процес формування бази оподаткування та визначається розмір податкового зобов'язання (місяць, квартал, рік). Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.

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

Податковим кодексом здебільшого уніфіковано строки подання податкової звітності та сплати податків залежно від визначеного податкового періоду. Зокрема:

1) якщо звітним періодом визначено календарний місяць, то податкова звітність подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

2) якщо звітним періодом визначено календарний квартал (півріччі, три квартали), то податкова звітність подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду;

3) якщо звітним періодом визначено календарний рік, то податкова звітність подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

1.4. Податки як метод державного регулювання соціально-економічного розвитку суспільства

У сучасному цивілізованому суспільстві податки – це основна форма доходу держави. Окрім цієї суто фінансової функції податковий механізм використовується для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, на розвиток науково-технічного прогресу. Крім того, податкова система покликана реально впливати на зміцнення ринкових відносин. Сприяти розвитку підприємництва, стимулювати виробництво і одночасно служити бар'єром на шляху соціального зубожіння низько оплачуваних верств населення.

Економічна сутність податків характеризується грошовими відносинами, що складаються у держави з юридичними і фізичними особами, які мають специфічне призначення – мобілізацію коштів у розпорядження держави. Податки являють собою сукупність фінансових відносин, пов'язаних з формуванням грошових коштів держави для виконання відповідних функцій. Податки тому і виникли разом з товарним виробництвом і з появою держави.

Також економічна сутність податків полягає у вилученні державою на користь суспільства певної частини валового внутрішнього продукту (ВВП) у вигляді обов'язкового внеску. Загальним джерелом вихідним податкових відрахувань, зборів, мита та інших платежів (національним доходом) незалежно від об'єкта оподаткування є ВВП, який утворює первинні грошові доходи учасників суспільного виробництва і держави: оплата праці працівників, прибуток підприємств і централізований доход держави. За допомогою податків здійснюється розподіл і перерозподіл ВВП, в тому числі на соціальний захист і забезпечення населення.

Крім того, вони впливають на капітал на всіх стадіях його кругообігу. Якщо при виконанні своєї фіскальної функції податки впливають лише при зміні капіталу з його товарної в грошову форму і навпаки, то система податкового регулювання впливає як і на стадії виробництва, так і на стадії споживання. Це дозволяє державі контролювати масовий попит і пропозиція не тільки товарів, але і капіталів, оскільки дохід є основою попиту населення і кінцевим результатом функціонування капіталу у фазі виробництва.

Податки впливають на ціну. Ціни в свою чергу визначають величину мобілізації податків до зведеного бюджету. Всі податки та податкові платежі, що представляють собою фінансові взаємовідносини суб'єктів господарювання з державою, відображаються у складі цін різними методами. Одні з них входять до складу витрат, інші зменшують прибуток, що залишається в розпорядженні економічного суб'єкта, треті ж є прямий надбавкою до ціни, яка формує його доходи.

Податковими платежами, що надають найбільший вплив на структуру і рівень цін, є податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок, мито (непрямі податки) і податок на прибуток.

Податок на додану вартість – непрямий податок, який сплачується, в кінцевому рахунку, споживачем. Як непрямий податок ПДВ є формою надбавки до ціни товару (робіт, послуг) і безпосередньо не зачіпає прибутковість підприємства. У собівартість продукції не включається, за винятком випадків, коли обороти з якого-небудь товару чи послуги відповідно до законодавства України звільнені від сплати ПДВ. У цьому випадку суми ПДВ, сплачені при купівлі сировини і комплектуючих, відносяться на збільшення вартості придбаних товарів (робіт, послуг), що використовуються у виробництві.

Акцизний податок та мито належать до непрямих податків, що сплачуються покупцями певних товарів: лікеро-горілчаних та тютюнових виробів, пально-мастильних матеріалів, транспортних засобів, товарів, що ввозяться (імпортуються) на митну територію держави та ін. Формально платниками непрямих податків є суб'єкти господарювання, але дійсним його платником є споживач, який оплачує такі податки при покупці товару або отриманні послуг. Відповідно, за рахунок збільшення ставок цих податків можна досягнути ефекту зменшення споживання небажаних (шкідливих для здоров'я) товарів.

Вплив податку на прибуток на рівень і структуру цін на багато менший, ніж вплив непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та мита).

Величина прибутку в основному залежить від двох чинників:

1. По-перше, від прибутку на одну грн. реалізованої продукції:

1) якщо витрати підвищуються, то прибуток знижується;

2) якщо конкуренція призводить до зниження продажних цін, то прибуток також знижується.

2. По-друге, від величини товарообігу – будь-яке зростання обсягів збуту призводить до зростання прибутку.

Доходи фізичних осіб (у т. ч. і заробітна плата) підлягають оподаткування податком на доходи фізичних осіб. Цей податок стягується, зменшуючи рівень доходів фізичних осіб. Разом з тим, застосовуючи податкову соціальну пільгу, держава пом'якшує податкове навантаження на окремі соціально вразливі верстви населення.

У період пандемії всі економічно розвинуті країни використовували податкові механізми для пом'якшення негативних наслідків економічної кризи. Значний податковий інструментарій підтримки бізнесу застосовано на період дії карантину і в Україні, а саме[22]:

1. Запроваджено мораторій на проведення податкових перевірок (виключення – перевірки щодо відшкодування ПДВ).

2. Обмежено застосування більшості штрафів за порушення податкового законодавства – звільнення від штрафів за порушення

[22] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Закон України від 4 грудня 2020 року № 1072-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1072-20#Text

податкового законодавства з податку на прибуток, в тому числі за заниження податкових зобов'язань, невчасну сплату, штрафів за самостійне виправлення порушень; ненарахування пені за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань.

3. Збільшено мінімальний поріг суми податкового боргу, до якої не застосовуються заходи стягнення, а саме:

– списання податкового боргу, загальна сума якого за усіма податками і зборами не перевищує 3060 гривень у будь-якого платника податків, крім платників, що перебувають у процедурах банкрутства, та платників, що мають податковий борг з митних платежів;

– відстрочення податкового боргу, загальна сума якого не перевищує 6800 гривень для платників податків фізичних-осіб;

– прощення фінансових санкцій за умови прискореної сплати основної суми податкового боргу платникам податків фізичним і юридичним особам окремих категорій.

4. Тимчасово не нараховувався та не сплачувався податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди, фізичних або юридичних осіб, та використовуються ними в господарській діяльності.

5. Щодо податку на додану вартість:

- звільнено від сплати ПДВ при ввезенні товарів, необхідних для боротьби з коронавірусом;

- врахування без обмежень витрат платників ПДВ на передачу як внеску на боротьбу з коронавірусом установам охорони здоров'я медикаментів, ліків, обладнання тощо.

6. Щодо єдиного податку:

- збільшено ліміти річного доходу для ФОП 1, 2 та 3 груп;

- надано органам місцевого самоврядування права приймати рішення про зміну ставок єдиного податку;

- відтерміновано введення РРО для всіх категорій платників податків за спрощеною системою;

- надано дозвіл фізичним особам-підприємцям тимчасово не заповнювати книгу обліку доходів;

- звільнено від сплати єдиного податку за грудень 2020 року та січень – травень 2021 року.

7. Щодо єдиного соціального внеску:

- платники єдиного податку першої групи звільнялися від нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску в частині сум, що підлягають нарахуванню, обчисленню та сплаті такими особами за себе з 1 грудня 2020 року по 31 травня 2021 року включно;

- звільнено від сплати єдиного внеску за себе фізичних осіб-підприємців, які оподатковуються за загальною системою, за умови відсутності доходу.

8. Щодо акцизного податку: спрощено систему обліку продукції та впроваджено нульову ставку акцизного податку для державних підприємств, які виробляють дезінфектори на основі спирту.

Загалом вплив податків на економіку відбувається не прямо, а опосередковано. Як інструменти перерозподілу ВВП, вони впливають з деяким запізненням від діючих тенденцій, пропорцій і темпів економічного зростання. Принцип зворотного зв'язку податків може мати свою ефективність тільки за умови своєчасного прийняття відповідних заходів податкового регулювання.

Питання для самоконтролю

1.Які ознаки притаманні податку?
2. Що відрізняє податок від податкових платежів та відрахувань?
3. У чому полягає сутність фіскальної функції податку?
4. У чому полягає сутність регулюючої функції податку?
5. Що таке «елемент податку»? Назвіть елементи податку та дайте їх визначення.
6. Чим відрізняється платник податку та його носій?
7. Які види податкових ставок Ви знаєте?
8. Які форми податкових пільг існують?
9. Які форми сплати податку існують?
10. Яким чином здійснюється вплив податків на показники соціально-економічного розвитку, ціни, доходи населення?

Тести

1. Податок – це:

1) обов'язковий збір, який стягується з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником;
2) обов'язковий, безповоротній платіж, які законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в бюджети для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій;
3) обов'язковий збір, якому притаманні ознаки цільового призначення;
4) обов'язковий збір, який стягується з платників до фондів цільового призначення.

2. Податковий платіж – це:

1) обов’язковий збір, який стягується з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником;
2) обов’язковий, безповоротній платіж, які законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в бюджети для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій;
3) обов’язковий збір, якому притаманні ознаки цільового призначення;
4) обов’язковий збір, який стягується з платників до фондів цільового призначення.

3. Відрахування, внески – це:
1) обов’язковий збір, який стягується з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником;
2) обов’язковий, безповоротній платіж, які законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в бюджети для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій;
3) обов’язковий збір, якому притаманні ознаки цільового призначення;
4) обов’язковий збір, який стягується з платників до фондів цільового призначення за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником.

4. Носій податку – це:
1) особа, яка зареєстрована платником податку;
2) особа, на яку законодавством покладається обов’язок з обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування цих податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків;
3) фізична та юридична особа, яка має, одержує (передає) об’єкт оподаткування або провадить діяльність (операції), що є об’єктом оподаткування і на яких покладено обов’язок із сплати податків та зборів;
4) особа, яка формально не несе юридичної відповідальності за сплату податку, але є фактичним платником через встановлену законом систему перекладення податку.

5. Платник податку – це:
1) особа, яка зареєстрована платником податку;
2) особа, на яку законодавством покладається обов’язок з обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються (виплачуються,

надаються) платнику, та перерахування цих податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків;
3) фізична та юридична особа, яка має, одержує (передає) об'єкт оподаткування або провадить діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів;
4) особа, яка формально не несе юридичної відповідальності за сплату податку, але є фактичним платником через встановлену законом систему перекладення податку.

6. Податковий агент – це:
1) особа, яка фактично несе податковий тягар;
2) особа, на яку законодавством покладається обов'язок з обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування цих податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків;
3) фізична та юридична особа, яка має, одержує (передає) об'єкт оподаткування або провадить діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів;
4) особа, яка формально не несе юридичної відповідальності за сплату податку, але є фактичним платником через встановлену законом систему перекладення податку.

7. Об'єкт оподаткування – це:
1) фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання;
2) майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;
3) конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку;
4) розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування.

8. База оподаткування – це:
1) фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання;
2) майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;

3) конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку;
4) розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування.

9. Одиниця виміру бази оподаткування – це:
1) фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання;
2) майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;
3) конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку;
4) розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування.

10. Ставка податку – це:
1) фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання;
2) майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;
3) конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку;
4) розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування.

РОЗДІЛ 2. КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

2.1. Види податків за основними критеріальними ознаками

Історія розвитку суспільства виробила різні форми й методи оподаткування. В Україні справляються податки, збори та обов'язкові платежі, встановлені Податковим кодексом. Кожен вид податків має свої специфічні риси і функціональне призначення та займає окреме місце в податковій системі.

З огляду на неоднорідність податків виникає необхідність в їх класифікації.

Класифікація – система розподілення об'єктів (процесів, явищ) за класами (групами тощо) відповідно до визначених ознак. Хоча класифікація є в тій чи іншій мірі умовною і суб'єктивною відповідно до суб'єкта, який її здійснює, і його здатністю розрізняти ознаки об'єктів класифікації, все ж вона дозволяє оперувати більш вузькими і конкретними поняттями.

Найчастіше в сучасній теорії і практиці оподаткування податки класифікуються за наступними ознаками:

1) за економічним змістом об'єкта оподаткування:

— ***податки на доходи*** – обов'язкові платежі, які стягуються з чистого доходу з фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток);

— ***податки на споживання*** – обов'язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт та послуг,причому їх плата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний податок, мито);

— ***податки на майно*** – обов'язкові збори, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державних формах власності (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

2) за формою оподаткування:

— ***прямі податки*** – обов'язкові платежі, які сплачуються платником до бюджету держави залежно від розміру об'єкта оподаткування. Передбачають наявність об'єкта оподаткування у вигляді доходу, прибутку, майна, ресурсів (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плата за землю, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, плата за користування надрами);

— ***непрямі*** – встановлюються як надбавка до ціни товарів і послуг, їх розмір для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів чи майна (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Найпершим серед критеріїв поділу податків на прямі і непрямі слід відзначити критерій перекладності, згідно з яким непрямими вважаються ті податки, що падають на осіб, які перекладають їх на інших.

3) за рівнем встановлення:

— ***загальнодержавні податки*** – обов'язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов'язковими до сплати за єдиними ставками по всій території України. Формують дохідну частину як державного, так і місцевих бюджетів;

— ***місцеві податки та збори*** – обов'язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов'язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Надходять виключно до місцевих бюджетів.

У фіскальній практиці існує три методики (варіанти) запровадження місцевих податків: місцеві органи влади базового рівня управління встановлюють місцеві податки згідно переліку та в межах граничних розмірів, які затверджуються найвищим органом влади в державі; встановлення місцевих податків як надбавки до загальнодержавних (наприклад, США); повна автономія запровадження місцевих податків (Італія, Японія);

4) за способом справляння:

— ***розкладні податки*** – обов'язкові платежі, які визначаються як розподілення загальної суми на певну кількість платників (подушні податки). Такі податки широко використовувались на ранній стадії розвитку оподаткування. їх розмір визначали, виходячи з потреби здійснити конкретні витрати: викупити короля з полону, побудувати захисну стіну тощо. Суми витрат розподілялись між платниками на кожного платника припадала конкретна сума податку. В теперішній час розкладні податки використовуються рідко, в основному в місцевому оподаткуванні. В Україні такі податки не справляються;

— ***квотарні*** (окладні, дольові, кількісні) податки – обов'язкові платежі, які стягуються за певними ставками від чітко визначеного об'єкта оподаткування. На відміну від розкладних, вони виходять не із потреби покриття витрат, а з можливості платника заплатити податок. Дані податки безпосередньо чи непрямо враховують майновий стан платника податку. Усі податки, збори і обов'язкові платежі в Україні є квотарні;

5) за способом зарахування податкових надходжень:

— ***закріплені*** — обов'язкові платежі, які на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (бюджетів);

— ***регулюючі*** – обов'язкові платежі, які можуть надходити до різних бюджетів (акцизний податок);

6) За платниками обов'язкових платежів:

— ***податки з юридичних осіб*** (податок на прибуток);

— ***податки з фізичних осіб*** (податок на доходи фізичних осіб);

— ***змішані*** (плата за землю, податок на додану вартість);

7) за джерелом сплати:

— ***податки, що включаються у витрати та собівартість*** (рентна плата за спеціальне використання води, плата за землю та ін.).;

— ***податки, що включаються в ціну товару*** (податок на додану вартість, акцизний податок);

— ***податки, що сплачуються з прибутку або капіталу*** (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток).

8) Залежно від методу встановлення ставок:

– ***прогресивні*** – податки, які передбачають зростання податкової ставки при зростанні бази чи об'єкта оподаткування (податок на доходи фізичних осіб).

— ***регресивні*** – податки, які передбачають зниження податкової ставки при зростанні бази чи об'єкта оподаткування (в Україні не справляються).

— ***пропорційні*** – податки, які справляються за ставками, що не залежать від величини бази чи об'єкта оподаткування (податок на прибуток, податок на додану вартість).

2.2. Характеристики систем прямого і непрямого оподаткування

Аналіз наукових доробків у сфері фінансів свідчить про жвавий інтерес науковців щодо визначення сутності прямих та непрямих податків, їх впливу на економічний та суспільних розвиток держави.

Фіскальна наука виробила ряд критеріальних ознак, які передбачають можливість віднесення існуючих податків та обов'язкових платежів до певного виду. Водночас кожен з податків можна віднести до певного виду за тією чи іншою критеріальною ознакою класифікації.

За формою оподаткування податки поділяються на прямі та непрямі. Найпершим серед критеріїв поділу податків на прямі і непрямі слід відзначити критерій перекладності, запропонований Д.Локком, згідно з яким в механізмі оподаткування непрямими податками закладена можливість перекладання податкового тягаря на іншого суб'єкта. Ще у XVII столітті філософ вважав, що торгівці та посередники перекладають податки на споживачів-робітників, включаючи всіх їх до ціни товару, робітник в свою чергу перекладає їх на орендаря землі, останній на власника землі, зменшуючи орендну плату. Якщо робітник не в змозі прогодувати себе, утримувати його змушений приход (церква), а останній одержує свої доходи від обкладення земель.[23] У такому контексті

[23] Черник Д. Г., Шмелев Ю. Д. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата. Москва : Издательство Юрайт, 2014. 364 с. URL: https://biblio-online.ru/bcode/382435.

критерій перекладності розглядали Д. Рікардо, Г. Якоб, І.Х. Озеров, М. Тургенєв, М.І. Мітіліно.

Еволюція наукових поглядів свідчить про поступовий відхід від розмежування прямих та непрямих податків за критерієм перекладності. Адже прекладений може бути практично будь-який обов'язковий платіж не залежно від характеру його справляння, природи та механізму справляння: наприклад, прямі податки, як стаття витрат, також враховуються при формуванні ціни, отже, перекладаються на покупця. І навпаки: в умовах жорсткої ринкової конкуренції за умови недостатнього попиту на певний товар продавець змушений взяти на себе частину податкового навантаження зі сплати непрямих податків за рахунок власного прибутку, намагаючись зберегти бізнес та зменшуючи його маржинальність.

Подальший розвиток теорії перекладення податків, поява абсолютної, оптимістичної, песимістичної теорій, а також теорій національних європейських економічних шкіл, з одного боку, додали дуже багато нового до розуміння сутності непрямого оподаткування, а з іншого – остаточно спростували можливість використання перекладності податків як виключного критерію для їх класифікації на прямі та непрямі. Зокрема, до висновку про те, що перекладність податку не має відношення до класифікації податків та не може бути відповідним критерієм прийшов Р.Майєр у своїй праці «Принципи справедливого оподаткування» (1861р.).

Вдалою спробою класифікації прямих та непрямих податків є позиція німецького професора Гоффмана. У своєму творі «Вчення про податки» він дає наступне визначення: прямі податки – ті, які покладаються на володіння, в чому б воно не виражалося – чи буде це річ або право, чи будь-яка особиста якість; непрямі податки – ті, які покладаються на дію. Наприклад: у результаті володіння землею справляється прямий податок – земельний, у результаті здійснення дії – куріння – здійснюється сплата непрямого податку – акцизного.[24]

Отже, у процесі еволюції наукових теорій в основу класифікації податків на прямі та непрямі поклався і об'єкт оподаткування. Об'єкт оподаткування лежить у сутності такої класифікаційної ознаки податків, як їх диференціація за економічним змістом об'єкта оподаткування:

— податки на доходи — обов'язкові платежі, які стягуються з чистого доходу фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, єдиний податок);

— податки на ресурси та майно — обов'язкові платежі, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває у власності чи користуванні (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок), використання

[24] Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах . Москва: Статут, 2002. С. 266–267.

певних ресурсів державної, приватної чи колективної власності (рентна плата), а також здійснення певного негативного впливу на природні ресурси (екологічний податок);

– податки на споживання (витрати) — обов'язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх сплата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання (витрат). Вони справляються у вигляді непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Отже, за об'єктом оподаткування прямі податки – це податки на доходи, на майно та ресурси, а непрямі – податки на споживання. Як зазначає І.Педь, «розмір непрямих податків безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається за вартісними або кількісними характеристиками здійснюваних ним оподатковуваних операцій. Розмір податкових зобов'язань платника непрямих податків залежить лише від природи здійснюваних ним операцій і не зумовлюється фінансовим аспектом їх здійснення».[25]

Зазначене заслуговує на увагу, оскільки дійсно: розмір непрямого податку прямо не залежить від рівня доходу платника податку, головне – що фактично спожито. Проте щодо обсягу сплаченого непрямого податку, то тут залежність з доходом платника є цілком прямою: фактично більше непрямих податків, які включені в ціну товару, платить той, хто більше споживає; у свою чергу більше споживає той, хто має вищі доходи.

Зазначимо, що саме критерій платоспроможності покладено в основу концепції розподілу податків на прямі і непрямі при побудові американської податкової системи.[26]

Отже, винайдення вірного критерію для поділу податків на прямі та непрямі виявилося не простим завданням для фінансової науки. З огляду на існуючі підходи, найбільш доцільним вважаємо підхід, згідно з яким поділ податків на прямі і непрямі має базуватись на врахуванні таких критеріїв – об'єкта оподаткування (доходів чи витрат/споживання) та суб'єкта податку (платника податку чи носія податкового тягаря).

Зазначене дозволяє трактувати ***прямі податки*** як обов'язкові платежі, розмір яких для окремого платника визначається величиною наявного у нього (чи такого, що перебуває в його користуванні) об'єкта оподаткування у вигляді доходу, прибутку, майна та ресурсів, здійснюють вплив на його фінансово-майновий стан через вилучення частини особистого доходу платника.

Непрямі податки – це податки, механізм нарахування яких обумовлюється виникненням витрат покупців, пов'язаних зі споживанням товарів, результатів робіт, послуг та передбачає можливість повного чи часткового перенесення податкового тягаря з юридично визначеного

[25] Педь І. Непрямі податки в податковій системі України: навч. посіб. Київ : Знання, 2008. С. 12.

[26] Direct and indirect taxes [Electronic recourse] // Startup Guide. – 02.01.2019. – https://www.ionos.com/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/

платника таких податків на споживача товарів, робіт, послуг (податок на додану вартість, акцизний податок, мито.

Прямі податки поділяють на дві групи: особисті та реальні. Різниця між ними полягає у співвідношенні платника та об'єкта оподаткування. При особистому оподаткуванні первинним є платник, і податки встановлюються персонально для нього, а вторинним – об'єкт обкладання. При реальному оподаткуванні передбачається оподаткування майна за зовнішніми ознаками, тобто первинним виступає об'єкт обкладання, а вторинним – платник (рис. 2.1).

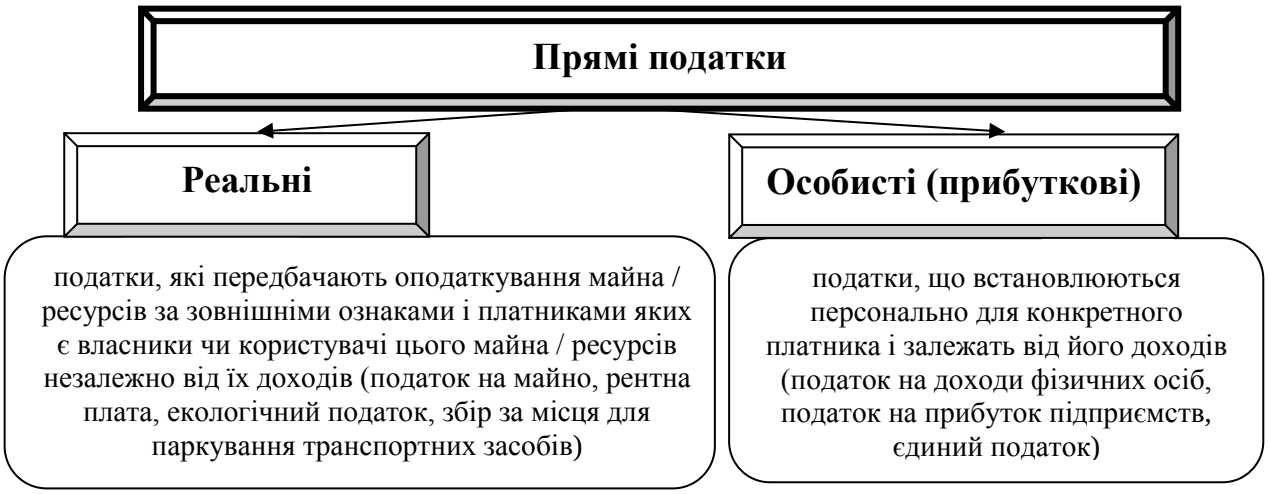


Рис. 2.1. Класифікація прямих податків

Цікавим є виокремлення в системі прямого оподаткування трансфертних податків. Так, законодавством Сполучених Штатів Америки визначено трансфертне оподаткування прямими податками за умови передачі права на майно без здійснення грошових розрахунків. Прикладами трансфертних прямих податків є оподаткування подарунків та спадщини.[27]

В економічній літературі авторами виділяються переваги і недоліки прямих та непрямих податків, підкреслюється значимість одних над іншими для бюджету держави і розвитку економічних процесів. Так, послідовник А. Сміта, його співвітчизник Д. Рікардо у роботах "Засади політичної економії та оподаткування" та "Трактат про податки і збори" стверджував, що всі податки – зло, і вони мають лише негативну дію на всі сторони суспільного життя, оскільки зростання податків неминуче призведе до падіння обсягів виробництва. Проте більший акцент робить на неприпустимості оподаткування капіталу – капітал варто максимально звільнити від оподаткування тому, що податкове навантаження скорочує прибутки капіталістів, призводить до загального зростання рівня цін, а це зумовлює негативні тенденції в розвитку економіки держави.[28]

[27] Direct and indirect taxes. Startup Guide. 02.01.2019. URL:https://www.ionos.com/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/

[28] Крупей Н. С. Податки і платежі: історичний аспект. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. 2012. № 1(12). С. 28-40. URL: http://www.fkd.org.ua/article/download/28834/25836

Видатний австрійський вчений та державний діяч Й. Зонненфельс (XVIII ст.) вважав непрямі податки основою податкової системи. На його думку, загальні податки на споживання є єдиним, «справжнім» оподаткуванням, так як кошти від сплати таких податків повертаються назад до робітників, купців і чиновників у вигляді надбавки ціни за їх послуги.[29]

Яскравим прихильником непрямого оподаткування виступав Артур Сесіл Пігу (1877-1959), який вважав прибуткові податки дискримінаційними щодо заощаджень. Він обґрунтував так званий загальний податок на витрати з метою стимулювання заощаджень.[30]

Ш.Л. Монтеск'є наголошував на надійності та простоті непрямих податків, порядок справляння яких є малопомітним процесом як для платників, так і носіїв податкової суті.[31]

Прихильниками прогресивного прямого оподаткування доходів виступали маржиналісти (К. Менгер, Ф. Візер, І. Тюнен, А. Курно). Такої ж думки дотримувався Адольф Вагнер (1835-1917): розглянувши багато ключових проблем теорії податків, вчений був прихильником прогресивності в оподаткуванні прямими податками.[32]

Свій внесок у бачення ролі прямих та непрямих податків зробив шведський економіст Кнут Віксель (1851-1926). Він був противником податків на витрати, що скорочують споживання, і вважав, що система непрямих податків дозволяє відносно багатим особам ухилятися від податків. К. Віксель підкреслював, що підвищені податки повинні платити ті, хто має найбільші доходи, виступаючи таким чином прихильником прямого оподаткування.[33]

Відомий російський економіст І.І. Янжул виокремив п'ять найважливіших властивостей прямих і непрямих податків:

1. Прямі податки точніше враховують податкоспроможність платників, оскільки дають точнішу оцінку їх доходів. При непрямому оподаткуванні держава робить висновок про податкоспроможність підданих на підставі їх витрат. Проте споживання різних предметів далеко не відрізняється постійністю, воно піддається постійним коливанням через безліч різноманітних причин: зміни в умовах виробництва даного продукту, в ціні, в звичках населення, в економічному становищі споживачів, зміну рівня оподаткування даного товару. Тобто з цих позицій перевага належить прямому оподаткуванню.

---

[29] Хохуляк В.В. Камералістика та її вплив на становлення вітчизняної науки фінансового права XIX століття // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2013 № 6-1 том 1. С. 219.

[30] Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: URL: http://adhdportal.com/book_927_chapter_7_Glava_4._EHvoljuija_teorii_nalogov.html

[31] Ингрэн Дж. История политической экономии: [пер. с англ.] / Дж. Ингрэн. Москва 1891. 322 с.

[32] Теорія фінансів: підручник / Юхименко П.І., Федосов В.М., Лазебник Л.Л. та ін.; за заг. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 576 с. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/32613769.pdf

[33] Wicksell K. A. New Principle of Just Taxation. In: Classics in the Theory of Public Finance / ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. London : Macmillan ; N. Y. : St Martin's Press, 1967. P. 72–118.

2. Прямі податки більшою мірою співрозмірні з платоспроможністю громадян, ніж непрямі податки, оскільки при перших дохід особи підлягає докладній, складній, різнобічній, часто дуже вартісній для держави оцінці; при справлянні непрямих податків дохід визначається лише імовірно.

3. При сплаті прямих податків уряд входить у безпосередні відносини з кожним платником та зрозуміло і точно визначає його підданий обов'язок як громадянина; для кожного зрозуміла величина його участі в суспільному тягарі, і тому він прямо і безпосередньо зацікавлюється в стані фінансового господарства своєї батьківщини; в податках непрямих податок зливається з ціною предмета споживання і часто може залишатися невідомим значній кількості платників; сплата його здійснюється невідчутно, непомітно і в більшості випадків несвідомо; тільки загальне подорожчання маси різних продуктів звертає на себе увагу населення і викликає загальне, так само несвідоме, невдоволення. З іншого боку, виняткове панування прямих податків може загрожувати протилежним недоліком – надто сильним бажанням окремих платників втручатися в хід суспільних справ, що може іноді прямо шкодити міцності державного ладу; так, в Мексиці, за словами Рошера, високі прямі податки служили однією з причин частих революцій.

4. Прямі податки не вимагають таких витрат на стягування, як непрямі.

5. Прямі податки, при правильному механізмі їх справляння, мають справу тільки з особистим доходом платника і абсолютно пасивно ставляться до виробництва народного багатства. Тобто, на відміну від непрямого оподаткування, пряме мінімізує втручання держави в процеси виробництва.[34]

Отже, І. Янжул виступав яскравим прихильником прямого оподаткування.

Враховуючи думку еліти фінансової науки та еволюцію механізмів адміністрування прямих та непрямих податків в Україні, визначимо власне бачення переваг та недоліків прямого і непрямого оподаткування.

Основні переваги прямого оподаткування на сучасному етапі в Україні, на нашу думку, полягають в наступному:

1. Прямому оподаткуванню в більшій мірі, ніж непрямому, притаманний принцип справедливості, адже прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і сумою податкових відрахувань, розподіляючи податковий тягар так, що той, хто має високі доходи, платить до бюджету більше, ніж той, хто має більш низькі доходи;

2. Пряме оподаткування містить найбільші потенційні можливості для регулюючого впливу на економічні процеси (економічну, інвестиційну, інноваційну активність, заощадження, нагромадження капіталу, сукупне споживання).

[34] Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. С. 268–271.

Разом з тим прямому оподаткуванню притаманно ряд недоліків:

1. Механізми прямого оподаткування є досить складними та об'ємними, що потребує значних затрат часу, пов'язаних з адмініструванням податків, як фахівців-бухгалтерів, так і працівників фіскальних органів. В умовах високого рівня тінізації економіки України (який, за різними оцінками, складає від 35 до 50% ВВП) адміністрування прямих податків потребує високого рівня контролю.

2. Значно ширші можливості, порівняно з непрямим оподаткуванням, щодо ухилення від оподаткування. Прямі податки за своєю сутністю – це податки, які вилучають частину прибутку платника, а тому створюють стимули до ухилення від оподаткування через тіньовий обіг доходів.

3. Пряме оподаткування є менш стабільним джерелом доходів держави, що обумовлюється прямою залежністю величини отримуваних доходів, прибутків від ринкових коливань, кон'юнктури, цін, рівня оплати праці, можливістю ухилення від оподаткування.

Основними перевагами непрямих податків є:

1. Стабільність надходжень, що обумовлено відсутністю прямого взаємозв'язку з рівнем доходів громадян, рентабельністю виробництва та залежністю від рівня споживання, якому характерна відносна постійність. Певні структурні зрушення у джерелах надходження непрямих податків можуть виникати лише внаслідок виникнення причин, що формують структуру індивідуального та групового споживання (зміна рівня платоспроможності населення, цінові деформації під впливом внутрішніх та зовнішніх чинників, зміна ціннісних орієнтацій різних груп населення щодо напрямів споживання).

2. Використовуючи непрямі податки, держава отримує можливість регулювати рівень споживання населенням певних груп товарів – стимулювати споживання корисних чи стримувати споживання небезпечних для здоров'я людей товарів.

3. Непрямі податки не формують у реальних носіїв податкового навантаження – споживачів товарів – так званого "фіскального" синдрому, тобто є для них менш помітними, оскільки сплачуються шляхом включення в ціну товару, що купується. Розмір податку «губиться» в ціні товару і фактично не викликає у його платника супротиву.

4. Прозорі механізми електронного адміністрування непрямих податків (система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), система електронного адміністрування реалізації пального (СЕА РП), автоматизована система митного оформлення «Інспектор» (АСМО)) обумовлюють складність ухилення від їх сплати.

Аналізуючи ті властивості непрямих податків, які загалом характеризують їх з негативного боку, слід, насамперед, виділити їх низький регулюючий потенціал. Безумовно, інструментарій податкового регулювання закладено в механізмі акцизного податку (через підвищення

ставок акцизного податку на тютюнові вироби та алкогольні напої можна досягнути ефекту скорочення обсягів споживання таких небажаних для здоров'я громадян товарів внаслідок їх здорожчання) та мита (використовуючи митний тариф можна досягнути вдалої реалізації протекціоністської політики як щодо національного товаровиробника, так і щодо вітчизняного споживача товарів). Проте відсутність диференціації ставок універсальних акцизів – ПДВ, що впливає на ціни широкого спектру споживчих товарів – обумовлює поглиблення податкового навантаження на бідніше населення, адже гранична корисність втрачених коштів у результаті сплати ПДВ у вартості придбаної продукції для незаможних громадян є значно більшою, ніж для заможніших.

Пом'якшення зазначеного недоліку можна досягнути, запровадивши диференційовані ставки податку на додану вартість. Так, у країнах Євросоюзу передбачено розробку та функціонування національних податкових законодавств з урахуванням вимог Директиви Ради Євросоюзу 2006/112/ЄС,[35] що регламентує механізм гармонізації порядку адміністрування ПДВ в країнах-членах ЄС. Згідно зазначеної Директиви окрім стандартної (основної) ставки (яка не має бути нижчою 15%) передбачено можливість встановлення зниженої (не меншої, ніж 5%).

Згідно з Додатком ІІІ Директиви, країнам ЄС дозволено застосовувати знижені ставки ПДВ до певних груп товарів і послуг, зокрема до: продуктів харчування (включаючи безалкогольні напої), призначених для споживання людьми і тваринами; води; фармацевтичних продуктів та медичного обладнання; продажу книг, періодичних видань, навчальної літератури; продажу продуктів і послуг, призначених для використання в сільськогосподарській галузі; продажу товарів і послуг благодійним організаціям. На таку систему орієнтуються не тільки члени ЄС, але й країни-претенденти на вступ до Союзу.

Таким чином, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють інструментарієм регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в державі, ніж непрямі. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей для держави в регулюванні економічних процесів і вирішенні проблем соціальної справедливості. На макроекономічному рівні регулюється як інвестиційний, так і споживчий попит та пропозиція. На мікрорівні вплив на відтворювальні процеси здійснюється безпосередньо через пряме оподаткування, через зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається в розпорядженні платників податків. Саме прямі податки за певних умов (які не обмежуються рівнем податкової ставки) спроможні повністю знищити стимули до вдосконалення виробництва та накопичення капіталів. Натомість ефективно побудована система прямого оподаткування, що володіє необхідною гнучкістю, здатна

[35] Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928/print1466629669487187

досягти чітко поставлених цілей або пом'якшити недоліки, які на даному відрізку часу важко усунути чи запобігти.

Водночас непряме оподаткування має домінуючі переваги порівняно з прямим у стабільності надходжень до бюджету та прозоріших механізмах їх адміністрування.

Орієнтація на використання прямих податків в якості центрального елементу податкової системи являє собою важливий напрям побудови цивілізованої податкової системи. Такі тенденції характерні для ряду провідних країн із розвиненою ринковою економікою, зокрема США і Японії, хоча кожна з них має свої особливості. Натомість не можна не відзначити, що співвідношення в мобілізації податкових надходжень між прямими і непрямими податками значною мірою визначається рівнем економічного розвитку і, відповідно, стабільністю росту накопичень, а також національними особливостями. Саме тому перспективи використання усієї сукупності податків мають виходити з принципів цілісності та системності оподаткування, а не механічного поєднання прямих і непрямих податків.

2.3. Загальнодержавні і місцеві податки і збори: еволюція, значення для розвитку держави і територіальних громад

Як розглядувалося в першому питанні параграфа, за рівнем встановлення податки та збори поділяються на загальнодержавні та місцеві.

Загальнодержавні податки — обов'язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов'язковими до сплати за єдиними ставками по всій території України. Формують дохідну частину як державного, так і місцевих бюджетів.

Місцеві податки та збори — обов'язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов'язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Надходять виключно до місцевих бюджетів.

Визначальним етапом у розвитку вітчизняної податкової системи стало прийняття Податкового кодексу України у грудні 2010 р., який набув чинності з 1 січня 2011 р. Зазначимо, що у результаті прийняття Податкового кодексу відбулося зменшення кількості малоефективних податків і зборів. Податковим кодексом 2010 р. визначено існування в Україні 18 загальнодержавних (замість 23 раніше діючих) та 5 місцевих податків і зборів (замість 14 раніше діючих).

Черговий етап реформування податкової системи розпочався з 1 січня 2015 р. Анонсуючи податкову реформу, Уряд задекларував зменшення кількості обов'язкових платежів із 22 до 11 та зниження рівня податкового навантаження на економіку. Проте скорочення кількості податків та зборів реально не відбулося, а фактично перегруповано деякі податки та навіть завуальовано справляння у складі інших обов'язкових платежів (рис. 2.2).

Рис. 2.2. Зміни в складі податків і інших обов'язкових платежів, спричинені податковою реформою

До загальнодержавних податків Податковим кодексом віднесено:

1. податок на прибуток підприємств;
2. податок на доходи фізичних осіб;
3. податок на додану вартість;
4. екологічний податок;
5. мито;
6. рентна плата;
7. акцизний податок.

Згідно з Податковим кодексом місцевими податками та зборами в Україні є:

1. податок на майно;
2. єдиний податок;
3. збір за місця для паркування транспортних засобів;
4. туристичний збір.

Місцеве оподаткування є невід'ємним та визначальним елементом місцевого самоврядування. Запровадження місцевих податків і зборів як одного із джерел доходів місцевих бюджетів в першу чергу відповідає інтересам місцевого самоврядування. Зміцнення останнього, реалізація поставлених перед ним завдань неможливі без досконалої та достатньої системи місцевих податків та зборів. Система місцевого оподаткування повинна бути побудована таким чином, щоб надходження від місцевих податків і зборів покривали основні витрати територіальної громади, пов'язані з її функціонуванням.

Виникнення місцевих податків зумовлене необхідністю розмежування джерел доходів між бюджетами різних рівнів і зміцнення фінансової бази органів місцевої влади і самоврядування.

Ефективне використання інституту місцевих податків і зборів сприяє акумуляції фінансових ресурсів, необхідних для розвитку територіальних громад і держави в цілому. Докорінне поліпшення системи місцевого оподаткування, яка є складовою податкової системи держави і водночас необхідним фінансовим атрибутом місцевих органів влади і самоврядування, є надзвичайно актуальним.

Серед нововведень Податкового кодексу, які значно впливають на формування доходів місцевих бюджетів, стала зміна структури місцевих податків та зборів, а саме:

1. Запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами роздрібної торгівлі підакцизних товарів.
2. Реформування податку на майно.
3. Збільшення кількості майнових податків:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортний податок;
- плата за землю.

4. Реформування спрощеної системи оподаткування обліку та звітності.

Питання для самоконтролю

1.Назвіть ознаки класифікації податків.
2. Як класифікують податки за формою оподаткування?
3. Що відрізняє прямі податки від непрямих?
4. Наведіть приклади податків за кожною ознакою класифікації.
5. Прокласифікуйте за кожною з ознак такі види податків:
- податок на додану вартість;
- податок на прибуток;
- податок на доходи фізичних осіб.
6. В чому сутність загальнодержавних та місцевих податків і зборів?
7. Дайте визначення особистим та реальним податкам.
8. Які переваги та недоліки властиві прямим та непрямим податкам?
9. Які системи податкової класифікації міжнародних організацій Вам відомі?

Тести

1. Які види податків та зборів справляються в Україні?
1) обласні;
2) районні;
3) загальнодержавні та місцеві;
4) спеціальні.

2. Який із перерахованих податків сплачують тільки фізичні особи:
1) акцизний податок;
2) туристичний збір;
3) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
4) плата за землю.

3. Який податок є прямим?
1) акцизний податок;
2) податок на додану вартість;
3) податок на прибуток підприємств;
4) мито.

4. Непрямі податки – це:
1) податки, які встановлюються персонально для конкретного платника і залежать від його доходів;
2) податки, які стягуються в результаті набуття та акумулювання матеріальних благ, які залежать від прибутку і платниками яких власники цього прибутку;
3) податки, що справляються в процесі використання матеріальних благ, визначаються обсягами споживання і виступають як надбавка до ціни товарів, робіт;

4) податки, які встановлюються персонально для конкретного платника і не залежать від його доходів.

5. До місцевих податків відноситься:
1) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
2) збір за місця паркування транспортних засобів;
3) рентна плата;
4) екологічний податок

6. За формою оподаткування податки класифікуються на:
1) податки з юридичних осіб, податки з фізичних осіб та змішані;
2) прямі і непрямі податки;
3) разові податки та систематичні;
4) пропорційні, прогресивні та регресивні податки

7. За суб'єктами оподаткування податки підрозділяються на:
1) податки з юридичних осіб, податки з фізичних осіб та змішані;
2) прямі і непрямі податки;
3) разові податки та систематичні;
4) пропорційні, прогресивні та регресивні податки.

8. За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяються на:
1) податки на доходи, податки на споживання, податки на майно;
2) податки на спадщину, податки на майно;
3) податки на споживання,податки на спадщину;
4) податки на майно, податки на спадщину.

9. Податки, які сплачують один раз протягом певного періоду в разі виконання якихось дій:
1) разові;
2) систематичні;
3) державні;
4) регулюючі.

10. Податки, які встановлюються безпосередньо щодо платників, їх розмір прямо залежить від масштабів об'єкта оподаткування:
1) прямі податки;
2) непрямі податки;
3) загальнодержавні;
4) розкладні.

РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВА СИСТЕМА І ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ

3.1. Сутність та принципи побудови податкової системи

Сучасні податкові системи мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Різновидність форм податків пов'язана з бажанням врахувати розбіжності в платоспроможності платників податків, зробити оподаткування в цілому психологічно легшим, відобразити різноманітність форм доходів, вплинути на споживання і нагромадження.

Податкова система - *це сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів,; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.*

Існують три основні методи побудови податкової системи: експериментальний, на підставі досвіду зарубіжних країн, науково обґрунтований (рис. 3.1).

Рис. 3.1. Методи побудови податкової системи

Науковий підхід до побудови раціональної системи оподаткування передбачає, по-перше, системність, по друге, встановлення визначальної бази цієї системи і, по-третє, формування правової основи .

Виходячи з вибраної соціально-економічної доктрини держави, в країні повинен формуватись рівень оподаткування, тобто та частина валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через бюджет з допомогою податків та податкових платежів шляхом побудови конкретної податкової системи.

Податкова система – продукт податкового законодавства. Вона створюється в результаті прийняття ряду законодавчих актів, які затверджують відповідні принципові положення, види податків, порядок нарахування і утримання кожного з них, обов'язки для всіх суб'єктів оподаткування.

За економічнім змістом ***податкова система*** – *це сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, що надходять у бюджети різних рівнів бюджетної системи.* Не дивлячись на

різноманітність існуючих у світі податкових систем, існує ряд принципів, які визначають науковий підхід до характеристики внутрішньої сутності і суспільного призначення даного поняття.

Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови. У світі немає держав з тотожними податковими системами. Однак це не означає, що створення податкової системи і податкова політика ведуться спонтанно, як кому забажається. Є певні положення, які визначають підхід держави до цієї сфери своєї діяльності. Для того щоб податкова система давала позитивні результати, необхідне наукове обґрунтування основ податкової системи.

Наукова полеміка з приводу визначення загальних критеріальних вимог, яким повинна відповідати податкова система для досягнення оптимального оподаткування та розвитку економіки, триває вже понад три століття. Основні принципи оподаткування сформувалися в період становлення теоретичної бази податків. Відомий шотландський економіст Адам Сміт сформулював чотири основні критерії ефективної системи оподаткування, які залишаються актуальними і сьогодні:

1) піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням та захистом держави – принцип справедливості (рівності);

2) податок, що його зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це має бути зрозумілим і чітким для платника й будь-якої іншої особи – принцип визначеності;

3) кожний податок слід стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити – принцип зручності;

4) кожний податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував з кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці – принцип економії.[36]

З часом зазначені принципи доповнювались і конкретизовувались. Проаналізувавши відомі економічній науці принципи побудови податкової системи, можна виділити три підходи до їх розроблення: державницький, підприємницький та конвергентний (бінарний).[37]

В основі державницького підходу покладено бачення головним чином фіскальної функції податку як основи забезпечення виконання державою її функцій. До основних принципів, обґрунтованих прихильниками цього підходу (А.Вагнер, В.Рошер, Г. Шмоллер, Л.Штейн, Г.Кон, А.Шеффле, Дж.М.Кейнс, Р.Харрод та ін.), можна віднести: принцип фіскальної достатності; еластичності (здатність до збільшення надходжень при зростанні фінансових потреб держави); випереджувального зростання

[36] Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Port-Royal, 2001. С. 505–506.

[37] Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування. *Фінанси України.* 2006. № 2. С. 105.

податків і державних видатків щодо обсягів сукупного виробництва і ВВП; використання податків для широкомасштабного регулювання соціально-економічних процесів через високий рівень перерозподілу ВВП; обов'язковості і загальності як умови збільшення податкових надходжень; ефективності менеджменту справляння податків відповідними державними органами (зручність податкової роботи, дешевизна (економічність) стягнення платежів і контролю за їх справлянням для збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні держави); визначення об'єктів та рівня оподаткування з огляду на прогнозовану величину державних видатків.

Прихильники підприємницьких критеріїв (У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Д. Мілль, Л. Ерхард, Ф. Нітті, А. Лаффер, С. Фішер та ін.) обґрунтовують правила побудови податкової системи з позицій виконання податками, в першу чергу, регулюючої функції, спрямованої на забезпечення економічного розвитку країни: помірність в оподаткуванні, гнучкість як здатність до зменшення податкового тиску в разі погіршення соціально-економічної ситуації; випереджувальні темпи зростання сукупного виробництва і ВВП щодо обсягу податків і державних витрат; нейтральність (індиферентність) або мінімізація впливу податків на соціально-економічні процеси; соціальна справедливість (загальність, рівномірність); ефективність податкових технологій з точки зору платника податків (визначеність, стабільність, зрозумілість, простота, зручність податкових процедур ін.); визначення оптимальних об'єктів та норми оподаткування з огляду на можливості платника та інтереси сукупного виробництва.

Беззаперечно, провести чітке розмежування між принципами державницького та підприємницького підходів досить складно, оскільки дотримання ряду принципів оподаткування може бути доцільне з обох позицій (наприклад, гнучкість та еластичність податкової системи, загальність як прояв принципу справедливості). Все це спонукало до появи нового напрямку розробки принципів ефективної податкової системи – конвергентного (бінарного), що особливо активно обґрунтовується як зарубіжними, так і вітчизняними сучасниками (Дж. Стігліц, Я. Корнаї, Н. Стюбен, В. Андрущенко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Соколовська, В. Сутормінa, А.Тищенко, В. Федосов, С. Юрій) та визначається симбіозом критеріїв державницького та підприємницького підходів.[38]

Вказані принципи не втрачають своєї актуальності і сьогодні при здійсненні адміністрування податків і податкових платежів. Враховувалися вони і при формуванні нової податкової системи України, адекватної ринковим перетворенням. Податковим кодексом визначено такі принципи оподаткування:

[38] Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування. *Фінанси України.* 2006. № 2. С. 101–112.

1. Загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є.

2. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.

3. Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

4. Нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.

5. Рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати.

6. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

7. Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

8. Соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

9. Економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

10. Стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

11. Єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

3.2. Концептуальні засади побудови податкової політики держави

Ринкова економіка не означає, що держава та всі її інституції відсторонені від процесів впливу на соціально-економічні реалії в суспільстві. Будь-який ринковий механізм державотворення обов'язково передбачає безпосереднє управління і регулювання зі сторони держави. Саморегулюючих вбудованих механізмів недостатньо, щоб вся ринкова економіка працювала бездоганно.

Держава створює необхідні умови для функціонування ринкових механізмів і з їх допомогою регулює соціально-економічні процеси в суспільстві. Однією з найважливіших інституцій держави в реалізації її участі в ринкових процесах виступає фінансова політика. В умовах ринку саме податкова політика як складова державної фінансової політики забезпечує мінімізацію амплітудних коливань ринкових відносин шляхом певної участі держави в управлінні ринковими процесами. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною.

Оподаткування – одна з головних функцій держави, а відносини, які складаються в процесі взаємодії держави, суспільства та кожної конкретної особи в зв'язку і по причині оподаткування, визначаються політикою у сфері оподаткування, або податковою політикою. За її допомогою держава визначає завдання, заходи і засоби реалізації державницьких інтересів у сфері оподаткування для ефективнішого виконання своїх функцій. Податкова політика – діяльність держави, виражена в комплексі заходів, здійснюваних уповноваженими на те органами державної влади й державного управління в області функціонування податків і зборів як фіскальних інструментів та регулюючих важелів. Будучи явищем багатогранним і складним, податкова політика розглядається як сукупність організаційних, економічних і правових заходів, що забезпечують на єдиних принципах науково обґрунтовану систематичну діяльність органів держави і місцевого самоврядування, спрямовану на оптимальне (тобто таке, що поєднує в собі приватні і суспільні інтереси), повне й адекватне регулювання процесом оподаткування. Податкова політика є складовою фінансової політики держави на середньострокову та довгострокову перспективу і включає в себе такі поняття, як концепція державної діяльності в області оподаткування, податковий механізм, а також управління податковою системою країни.

Податкова політика – це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави.

Серед цілей проведення податкової політики виділяють фіскальну та економічну.

Виділяють такі типи бюджетно-податкової політики:

1) Дискреційна, яка в свою чергу поділяється на стримуючу та стимулюючу;

2) Недискреційна (політика «вмонтованих стабілізаторів»).

Дискреційною політика називається тоді, коли уряд свідомо вносить зміни в податкову систему і витрати бюджету з метою впливу на реальний валовий внутрішній продукт (ВВП), зайнятість, інфляцію. Таким чином, при проведенні дискреційної політики зміни в податковій системі залежать від рішень уряду. Дискреційна політика може бути стимулюючою і стримуючою. Вважається, що стимулюючу політику доцільно проводити при економічному спаді. У сфері оподаткування вона передбачає зменшення податкових вилучень з доходів громадян із метою збільшення сукупного попиту.

Стримуюча бюджетно-податкова політика доцільна тоді, коли економіка знаходиться в стані надмірного підйому і попит перевищує пропозицію. У такому випадку виникає інфляція попиту і з'являється необхідність обмеження споживчих витрат населення. Це можна зробити або зменшуючи витрати бюджету, або збільшуючи податкові вилучення шляхом підвищення ставок податків чи раціоналізації податкових пільг.

Недискреційна бюджетно-податкова політика або політика «вмонтованих стабілізаторів» , базується на теоретичному припущенні, що податкова система сама по собі має здатність автоматично впливати на економічний цикл, тому що навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються при зростанні ВВП і зменшуються при його спаді, тобто має місце стабілізуючий ефект. Найбільш високий цей ефект при прогресивній податковій системі, що передбачає збільшення податкових вилучень поряд зі збільшенням доходів.

Моделі побудови податкової політики

Криза світової капіталістичної системи 1929–1933 рр. довела неспроможність економіки вільного ринку до саморегулювання й досягнення на цій основі рівноваги в господарстві. З урахуванням економічної реальності кризового та посткризового періоду в 30-х роках XX ст. англійський економіст Дж. М. Кейнс вперше науково обґрунтовує теорію втручання держави в економіку задля регулювання циклічних коливань. Головними рисами кейнсіанської моделі регулювання є:

- висока частка національного доходу, що перерозподіляється через держбюджет;
- створення великої зони державного підприємництва;
- широке використання бюджетно-фінансових та кредитно-фінансових регуляторів для стабілізації економічної кон'юнктури, згладжування циклічних коливань, підтримки високих темпів зростання і високого рівня зайнятості.

Заслугою Дж. Кейнса і його послідовників є те, що державі через управління системою оподаткування відводиться роль головного регулятора

економіки, оскільки податкові вилучення тісно пов'язані з показником попиту: чим більше вводиться податків, тим нижчий попит, і, навпаки, скорочення податків призведе до стимулювання попиту.

Важливою умовою кейнсіанської теорії є залежність економічного зростання від достатніх грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості. Якщо цього немає, то великі заощадження як пасивне джерело доходу заважають росту економіки, тому їх слід вилучати за допомогою податків. Податки, будучи невід'ємною частиною бюджету, впливають на збалансування в економіці як «вбудовані механізми гнучкості». Так в період економічного підйому оподатковувані доходи ростуть повільніше, ніж податкові доходи, а під час кризи податки зменшуються швидше, ніж падають доходи. Тим самим досягається відносно стабільне соціальне положення в суспільстві. Дж. Кейнс виступав прихильником прогресивного оподаткування, за допомогою якого вилучаються надмірні доходи.[39]

Розвиваючи цю думку, послідовники Дж. М. Кейнса (Е. Хансен, А. Оукен, У. Хеллер, У Шульц, С. Харріс, Р. Харрод і ін.) обґрунтовували необхідність постійного державного втручання на всіх стадіях відтворювального процесу, а не тільки в період кризи, що дало поштовх до створення концепції економічного зростання і антициклічної фіскальної теорії. Основна ідея цієї теорії полягає в тому, що держава може досягнути рівноваги в економічному розвитку шляхом маніпулювання податками і бюджетними видатками. Податки розглядаються як головний регулятор накопичення, «вбудований механізм гнучкості», який повинен забезпечити підйом економіки. Податки разом з державними витратами і іншими заходами, що забезпечують збільшення дефіциту державного бюджету під час спаду та його зменшення в період інфляції, стали називати «вбудованими стабілізаторами». Серед «вбудованих стабілізаторів» пропонувалися автоматичні (прогресивний прибутковий податок, бюджетні витрати) і керовані (різноманітні податкові та інші фінансові заходи). Балансуючи цими стабілізаторами, на думку ортодоксальних кейнсіанців та неокейнсіанців, можна забезпечити господарське піднесення.[40]

Таким чином, податкова політика у вченні Дж. Кейнса та його послідовників мала антициклічний характер і полягала в політиці експансії в період економічного спаду та політиці стримування в період економічного піднесення. Економічна політика, що базувалась на вбудованих стабілізаторах, продемонструвала свої великі можливості в 60-ті роки в США при Президенті Дж. Кеннеді.

Заслугою кейнсіанської парадигми є те, що вперше розроблено механізм участі держави в управлінні оподаткуванням не лише з позицій забезпечення грошових доходів бюджету, а й визначено можливості використання податків для регулювання норми споживання, накопичення і

[39] Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. Москва : Прогресс, 1978. С.364–365.

[40] Крисоватий А.І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. – Тернопіль : ВЦП, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. С. 71.

формування оптимальної структури відтворення. Досвід США, в яких кейнсіанська концепція домінувала після Великої депресії 30-х років, країн Західної Європи, де теорія практично застосовувалась після Другої світової війни, Японії, яка з повоєнного періоду і до сьогоднішнього часу надає перевагу кейнсіанському підходу, демонструє високу ефективність цієї концепції.[41]

Проте кейнсіанська теорія могла виникнути і бути актуальною тільки при відповідних історичних умовах. Так умовою, що становила вихідну позицію економічної моделі теорії Кейнса, виступала проблема зайнятості і недонавантаження виробничих потужностей. Тому для основної моделі Дж.Кейнса характерна статичність, при якій всі економічні процеси розглядаються в рамках короткострокового періоду, а розміри виробництва не змінюються в часі. [41]

У результаті абстрагування від цінового фактора теорія кейнсіанства не акцентувала уваги на проблеми інфляції, яка актуалізувалася в семидесяті роки XX сторіччя. Кейнсіанські шляхи виходу з кризи тільки розкручували інфляційну спіраль. Це зумовило гостру критику кейнсіанства і стало важливою передумовою відродження ряду неокласичних напрямків.

З середини 70-х рр. XX століття відбулося відродження ідей традиційного лібералізму. Новий неокласичний напрямок в економічній теорії виступив прогресивною опозицією кейнсіанським твердженням та базувався на ідеях здатності ринкової економіки до рівноваги і гнучкості, домінування вільної конкуренції і природності, стійкості економічних процесів. Сучасні ліберали не є прихильниками анархії ринку – вони ведуть мову про сфери і межі державного регулювання. Такі позиції підтримують ряд неокласичних теоретичних шкіл: монетаризм, теорія економіки пропозиції, інституціоналізм і інші школи, що об'єднуються в рамках неоконсервативного напряму економічної думки.

Зокрема, теорія монетаризму, висунута М. Фрідменом, розглядає державне втручання в економіку як загрозу вільному ринку. Монетаристи вважають, що ринкове господарство має здатність до саморегулювання та стабільності. Якщо мають місце диспропорції, порушення нормального господарського розвитку, то це відбувається, перш за все, в результаті державного втручання. М. Фрідмен пропонує обмежити роль держави регулюванням грошового обігу, головним інструментом впливу на інфляцію і вилучення зайвих грошей з обігу вважати податки.[42]

Монетаризм поставив під сумнів механізм бюджетного мультиплікатора, обґрунтованого Кейнсом, в якому зміна податкових ставок і видатків з бюджету забезпечує багатократний приріст національного доходу, а також твердження кейнсіанців про сильний і добре прогнозований вплив бюджетних заходів на стан платіжної спроможності попиту,

[41] Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Современные проблемы налоговой политики: учебное пособие. Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2006. С. 36.

[42] Браунинг П. Современные экономические теории — буржуазные концепции / под ред. и с предисл. Г.Б. Хромушина. Москва : Экономика, 1987. С. 113, 159.

зайнятості та цін.[43] Держава не повинна використовувати податкову політику як засіб короткострокової стабілізації, оскільки, на думку монетаристів, у цьому випадку стагфляція стає неминучою. Зростання податків розглядається як інструмент зростання інфляції, що знаходило підтвердження в практиці господарювання.

Широкого практичного застосування монетаризм набув із середини 1970-х років у практиці урядів США, Великобританії, ФРН, коли інфляція, спровокована разом з іншими причинами підвищеною увагою урядів до збільшення сукупного попиту через невиробничі бюджетні витрати, стала постійним параметром макроекономічної динаміки. Реалізація його ідей хоча і сприяла сповільненню інфляційних процесів, проте прискорила розвиток кризових явищ в економіці.[44]

Ще одним напрямком протиставлення кейнсіанській теорії стала теорія економіки пропозиції, сформульована в кінці 70-х років XX ст. Суть концепції прихильників економіки пропозиції (А. Лаффер, Дж. Гілдер, М. Уейденбаум, М. Бернс, Г. Стайн та ін.) – перенесення зусиль з управління попитом на стимулювання сукупної пропозиції, активізацію виробництва і зайнятості. Назва «економіка пропозиції» походить від основної ідеї авторів концепції – стимулювати пропозицію капіталів і робочої сили. Підтримуючи ідею вільного ринку як найефективнішої форми організації господарювання, вони знову визнають високу ефективність податкового регулювання економіки. При цьому високе оподаткування негативно впливає на підприємницьку й інвестиційну діяльність, гальмує процеси оновлення та розширення виробництва.

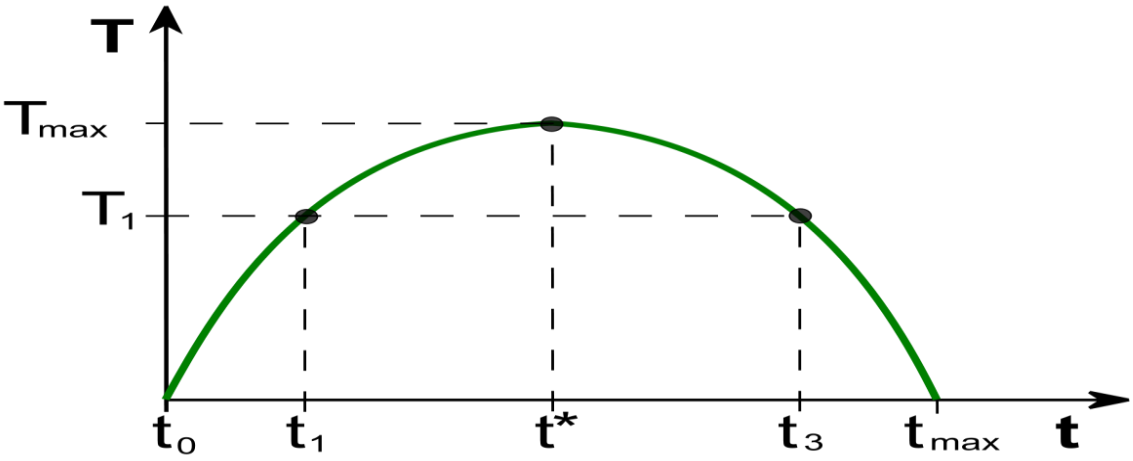
Прихильники економіки пропозиції виступають за скорочення податків з метою стимулювання інвестицій. Пропонується відмовитися від системи прогресивного оподаткування, знизити податкові ставки на підприємницький дохід, заробітну плату і дивіденди. Зниження ж податкових ставок веде до зростання доходів, збільшення заощаджень у населення і нагромадження капіталу у підприємців, а в кінцевому підсумку – до зменшення процентних ставок, зростання інвестицій, підвищення рівня національного виробництва і доходу та податкових надходжень у бюджет. У своїх міркуваннях теоретики економіки пропозиції спираються на так звану криву Лаффера (рис. 3.1). Її сенс полягає в тому, що зниження податків надає потужний стимулюючий вплив на виробництво.

Точки дотику кривої Лаффера показують, що якщо, наприклад, рівень оподаткування дорівнює нулю (t_0), то держава не отримає податкових надходжень.

---

[43] Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. С. 54.

[44] Там само. С. 55.



T – податкові надходження;
t – рівень оподаткування.

Рис. 3.1. Крива Лаффера

У випадку наявності наміру відібрати у платника податків весь дохід (t_{max} = 100%) – держава також не отримає податкових платежів, оскільки економічна діяльність зупиниться (метою підприємницької діяльності є отримання доходу, а не альтруїзм на благо держави). Оптимальний рівень оподаткування, за якого платники податків здійснюють активну господарську діяльність, погоджуючись сплачувати податки, та держава отримує максимум податкових доходів (Tmax), рівний t*. Спроби підвищити податкову ставку, наприклад до величини t_3, приведуть до зменшення податкових надходжень держави. Таким чином, А. Лаффер продемонстрував, що підвищення податкових ставок до певного рівня призводить до зростання бюджетних доходів. Такий позитивний вплив можливий тільки до певної межі. Податки, що стягуються на підставі високих ставок, призводять до значного скорочення бюджетних доходів. Це пояснюється тим, що високі податки пригнічують приватну ініціативу, підривають прагнення до нових інвестицій.

Лібералізація фіскальної політики сприяє зростанню зайнятості, збільшенню доходів економічних суб'єктів та податкових надходжень, що сприятливо відображається на стані формування бюджету.

Якщо прихильники кейнсіанства зростання податків визнають як важіль, який використовується для зниження купівельної спроможності, тобто антиінфляційний феномен, то послідовники А. Лаффера і теорії економіки пропозиції, навпаки, впевнені в тому, що податки в основному переходять у витрати виробництва, перекладаються на споживачів шляхом підвищення цін на товари і послуги. Це призводить до ефекту прискорення інфляції витрат.

Втрати бюджету від зниження податкових ставок прихильники теорії економіки пропозиції передбачають компенсувати за рахунок розширення податкової бази та скорочення державних витрат. До основних

компенсаторів, спрямованих на зменшення бюджетного дефіциту від зниження рівня оподаткування, відносяться:

- урізання соціальних програм;
- скорочення бюрократичного апарату;
- позбавлення від малоефективних витрат (наприклад, субсидій промисловим підприємствам).

На думку представників теорії економіки пропозиції, соціальні витрати не тільки збільшують навантаження на бюджет і провокують збільшення податкового тягаря, а й породжують соціальний паразитизм, ослабляють стимули до праці. Тому програми обов'язкового соціального забезпечення повинні поширюватися лише на тих, хто не в силах забезпечити себе сам. Решта населення має користуватися в основному системами приватного соціального страхування.

Зазначимо, що політика заморожування неефективних з точки зору правлячих кіл соціальних програм (що проводиться в США, Великобританії, Франції, інших країнах та активно пропагується Міжнародним валютним фондом та Світовим банком) спирається на обґрунтування і рекомендації прихильників теорії економіки пропозиції і монетаристів.

Теорія економіки пропозиції стала основою для економічної політики США під час президентства Р. Рейгана. Відзначимо, що економіко-статистичні дослідження податкової реформи США у 80-ті роки підтвердили стимулюючий вплив зниження рівня оподаткування прибутку підприємств на інвестиційну активність. Однак зниження максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб з 70% до 28% не здійснило очікуваного впливу на спрямування заощаджень населення в інвестиції. Натомість проведена реформа обернулась надзвичайним дефіцитом федерального бюджету США, що вкрай негативно позначилось на значній частині макроекономічних параметрів, зводячи нанівець стимулюючі ефекти зменшення податків, особливо прибуткових[45].

З'являються теоретичні розробки, які доводять пагубність для економіки рекомендацій теоретиків економіки пропозиції щодо радикального зниження ставок прибуткового податку. П. Самуельсон при розгляді ефектів впливу тимчасового зниження ставок прибуткового податку на стадії економічного спаду висуває наступне заперечення: «… у демократичному суспільстві може бути складно знов підняти податки після подолання спаду».[46] В результаті економічних і політичних дискусій, після десяти років кумулятивного наростання відносних і абсолютних обсягів дефіцитного фінансування, адміністрація президента Дж. Буша влітку 1990 р. була вимушена піти на підвищення як прибуткового податку, так і податку на прибуток корпорацій, що сприяло виникненню і розвитку економічної

[45] Гардаш С. В. Федеральная налоговая система США: современные особенности. *США. Канада. Экономика – политика – культура.* 2000. № 8. С. 18.
[46] Самуельсон П. Економіка: підручник. Львів: Світ, 1993. С. 285.

рецесії 1990–1991 років.[47] У подальшому Б.Клінтоном здійснено посилення прогресивності податкової шкали прибуткового податку, підвищено ставки всіх федеральних податків, що в результаті, разом із застосуванням інших заходів макроекономічного регулювання, довело послідовність та ефективність обраного курсу: зменшено обсяг бюджетного дефіциту, державного боргу, знижено темпи інфляції та скорочено норми безробіття. Таким чином, не всі практичні результати застосування положень концепції «економіки пропозиції» довели беззаперечну й однозначну ефективність, проте багато з них отримали своє підтвердження.[48]

Ще один напрямок економічної теорії – інституціоналізм (Дж. Гелбрейт, Дж. М.Б'юкенен, Р. Коуз, Д. Норт, О. Уільямсон і ін.), як і неокласицизм, актуалізує ліберальні принципи економічної науки. Однак, на відміну від неокласичного, це лібералізм нового типу. В ньому об'єднались, на перший погляд, несумісні речі – з одного боку, посилення і зростання можливостей державного регулювання, з іншого – обмеження прямого втручання чиновництва в економічні процеси і розширення простору для індивідуальної ініціативи економічних агентів.[49] Зокрема, Дж. Гелбрейт (засновник інституціоналізму) не вбачає ринок як універсальний механізм перерозподілу ресурсів, оскільки саморегульований ринок стає своєрідною машиною для підтримки і збагачення крупних підприємств. Саме об'єднання зусиль державних органів та профспілок мають стати на заваді диктату капіталу. Проведення економічних реформ Дж. Гелбрейт пов'язує з посиленням регулюючої ролі держави, при цьому покладаючись в більшій мірі на фінансово-бюджетну, ніж на грошово-кредитну політику. При цьому основними напрямами реалізації фінансово-бюджетних реформ визначає підвищення податкових ставок, скорочення бюджетного дефіциту та значне зниження процентних ставок.[50]

Найсучасніший напрямок інституціональної теорії – теорія суспільного вибору – теоретичний напрямок, найвідомішими представниками якого є Дж. Б'юкенен, Г. Таллок, Д. Норт, М.Олсон. Видатний представник теорії економіки суспільного вибору Дж. М. Б'юкенен розглядає податки як прямі витрати за надані урядом послуги. «На ринку люди міняють яблука на апельсини, – відзначає науковець, – а в політиці – погоджуються платити податки в обмін на необхідні всім і кожному блага: від місцевої пожежної охорони до суду».[51] Загалом в теорії суспільного вибору об'єктом аналізу є

---

[47] Гардаш С. В. Федеральная налоговая система США: современные особенности. *США. Канада. Экономика – политика – культура.* 2000. № 8. С. 18, 28.

[48] Крисоватий А.І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації: монографія. Тернопіль : ВЦП, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. С. 75.

[49] Йохна Н. А. Основные институциональные концепции: сущность, особенности и классификация. *Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая.* 2004. Выпуск 70. С. 17.

[50] Нуреев Р. М. «Общая теория занятости, процента и денег» Дж. М. Кейнса: предпосылки возникновения, методология и особенности интерпретации. *Journal of Institutional Studies (Журнал институциональных исследований).* 2016. Т. 8. № 1. С. 6-35. URL : https://cyberleninka.ru/article/v/obschaya-teoriya-zanyatosti-protsenta-i-deneg-dzh-m-keynsa-predposylki-vozniknoveniya-metodologiya-i-osobennosti-interpretatsii

[51] Бьюкенен Дж. Сочинения. Серия «Нобелевские лауреаты по экономике». Т. 1. Москва : Таурус-Альфа, 1997. С. 23.

не стільки фінансові аспекти державного регулювання економіки, скільки процес прийняття урядових рішень. «Раціональні політики», на думку представників даного напрямку, підтримують насамперед ті програми (зокрема щодо оподаткування, соціального захисту), які сприяють зростанню їх рейтингу серед виборців.

Таким чином, історія довела неспроможність ефективного саморегулювання економіки. Світовий досвід демонструє необхідність державного регулювання економіки, проте і далі проводяться дискусії про межі державного втручання. В XX–XXI столітті участь держави в перерозподільчих процесах через використання податково-бюджетних важелів визначена практично у всіх економічних теоріях, проте з різним рівнем домінування та ефективності як інструменту економічних реформ.

Так, у кейнсіанській моделі фіскальна політика розглядається як найбільш ефективний засіб макроекономічної стабілізації, оскільки державні видатки здійснюють безпосередній вплив на величину сукупного попиту і сильний мультиплікативний вплив на споживчі витрати. Одночасно податки достатньо ефективно впливають на споживання, інвестиції.

Прихильники неокласичного напрямку обґрунтовують необхідність формування коригуючих заходів, спрямованих на усунення перепон, що перешкоджають дії законів вільної конкуренції. З позицій даного напрямку, державі через фіскальне регулювання відводиться місце допоміжного регулятора ринкового господарства, спрямованого на збалансування зростання виробництва, попит і пропозицію. Так, монетаристи взагалі відхиляють фіскальну політику як засіб перерозподілу ресурсів і стабілізації. Представники теорії економіки пропозиції, підтримуючи ідею вільного ринку, знову визнають високу ефективність податкового регулювання економіки та пропагують ідею радикального зниження граничних податкових ставок з одночасним скороченням державних видатків. Натомість інституціоналісти основними напрямами реалізації фіскальних реформ визначають підвищення податкових ставок та скорочення бюджетного дефіциту. Представники теорії суспільного вибору пов’язують будь-які реформи у фіскальній сфері з позицій отримання прихильності електорату.

Розглянувши бачення функцій держави в регулюванні економіки через фіскальну політику різними економічними школами, ми дійшли висновку: було б не вірним абсолютизувати одну істинно вірну наукову теорію економічного регулювання, оскільки в кожній з них можна знайти позитивні та негативні наслідки. Переважання тієї чи іншої концепції залежить від загальної економічної політики держави і цілей державного регулювання. На сучасному етапі в методах регулювання, що застосовуються урядами багатьох зарубіжних країн, прослідковується взаємодія таких основних концепцій: кейнсіанство, монетаризм, теорія економіки пропозиції та інституціоналізм.

3.3.Подвійне оподаткування: сутність, форми, методи усунення

У сучасних умовах податкова система України за своїм складом подібна до податкових систем розвинених європейських країн. Законодавства країн світу мають певні особливості оподаткування доходів громадян і різняться рівнем розвитку та податковим навантаженням, що призводить до міжнародного подвійного оподаткування. Недосконаліть національного податкового законодавства призводить до подвійного оподаткування в межах країни.

Подвійне оподаткування *(double taxation)* **-** оподаткування об'єкта оподаткування тим самим (чи аналогічними) податком за один податковий період більше одного разу

Розрізняють такі види подвійного оподаткування:

- ***Внутрішнє*** – подвійне оподаткування в країнах, де один податок стягується на різних рівнях адміністративно-територіальних одиниць.
- ***Зовнішнє*** – оподаткування, при якому стикуються національні законодавства у визначені об'єкта оподаткування або платника, розглядаючи його як зобов'язану особу по аналогії із законодавством іншої країни. Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Це явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторговельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів.[52]

Внутрішнє подвійне оподаткування можна поділити на вертикальне і горизонтальне. Під вертикальним подвійним оподаткуванням розуміють сплату одного й того ж податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом існування такого виду оподаткування може бути Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи. Ця ситуація свідомо планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів.

Горизонтальне подвійне оподаткування виникає з причини різниці у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні. Яскравим прикладом такого виду подвійного оподаткування є США. Законодавство цієї країни по податкам на доходи суттєво відрізняється у визначенні об'єкта оподаткування в різних штатах. В одних штатах об'єктом оподаткування є доходи громадян, які вони отримали в межах цього штату. В інших – тільки ті доходи, які виникли за межами штату. А в третіх оподатковуються всі доходи осіб, що проживають або працюють в штаті, а також отримані ними як в самому штаті, так і за його межами.

В Україні прикладом внутрішнього подвійного оподаткування є справляння акцизного податку до державного бюджету з виробників та

[52] Гордієнко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення. *Економіка і суспільство.* Випуск № 10, 2017. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/99.pdf

імпортерів та до місцевих бюджетів з операцій з роздрібного продажу окремих підакцизних товарів.

Виділяють такі форми подвійного оподаткування:

1) оподаткування одного й того ж самого об'єкта різними податками – повторне оподаткування;
2) оподаткування одного і того ж об'єкта на різних рівнях однієї держави;
3) одночасне обкладання в різних країнах ідентичними податками або такими, що мають однакову природу – міжнародне подвійне оподаткування.

У міжнародній практиці були вироблені способи і методи усунення подвійного оподаткування, які представляють собою основу механізму податкового регулювання. На сьогодні виділяють два основні способи усунення подвійного оподаткування:

- односторонні заходи, передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою даної країни без узгодження з іншими державами;
- багатосторонні заходи, які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

В Україні, як і в інших державах, поєднуються обидва ці заходи, які доповнюють один одного, але не можуть бути взаємозамінними.

Найчастіше в міжнародній податковій практиці спостерігається двостороннє усунення подвійного оподаткування. Так, міжнародне юридичне подвійне оподаткування усувається виключно шляхом укладення між зацікавленими державами відповідних міжнародних податкових угод (конвенцій). Обов'язковою умовою уникнення подвійного оподаткування є міждержавні угоди, які стосуються взаємного погодження юридичної інтерпретації фіскальних порушень. Кожна держава самостійно обирає шляхи усунення подвійного оподаткування, при цьому використовуючи систему методів уникнення подвійного оподаткування.[53]

Сьогодні в нашій державі існує система двосторонніх чи багатосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу. При цьому такі договори укладаються на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Для того, щоб уникнути подвійного оподаткування, громадяни, які отримують доходи за межами України, повинні підтвердити статус податкового резидента України.

Резидентом може бути визнаний не тільки громадянин України. Особа може вважатися резидентом і в тому випадку, якщо такий суб'єкт має тісні економічні та особисті зв'язки в Україні. Наприклад, визнати резидентом можуть особу, що займається підприємницькою діяльністю та

[53] Демянчук Ю. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*. 2011. № 3 (1).URL: http://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf.

платить єдиний податок на території України, або якщо тут постійно проживають члени її родини.

Якщо особа має подвійне громадянство, то з метою оподаткування цей суб'єкт буде вважатися громадянином України, який має право на зарахування податків, що були сплачені за кордоном.

Якщо доходи на території України отримує фізична або юридична особа-нерезидент, то такий суб'єкт повинен обов'язково пред'явити довідку, яка підтверджує, що він є резидентом держави, з якою укладено міжнародний договір. Через відсутність такого документа, потрібно буде заплатити цей податок до бюджету України. Слід пам'ятати, що реєстрація податкового резидента діє один рік з дня її видачі.

В податковому законодавстві України передбачено такі інструменти вирішення проблеми подвійного оподаткування, як податковий кредит і податкова знижка.

Податковий кредит **–** зарахування податків, сплачених за кордоном, у рахунок внутрішніх зобов'язань. Застосування податкового кредиту зумовлює ситуацію, за якої податки, сплачені іноземними державами, прирівнюються до податків своєї держави. Метою податкового кредиту є забезпечення рівних умов господарювання суб'єктам незалежно від місця здійснення підприємницької діяльності. Завдяки податковому кредиту вирівнюються шанси інвесторів у державі резиденства та закордоном.

Податкова знижка передбачає зменшення на суму податків, що сплачені в одній країні, оподатковуваного доходу в іншій.

Податковим кодексом України передбачено положення щодо усунення подвійного оподаткування. Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення податкової системи.
2. Які методи побудови податкової системи існують?
3. Назвіть принципи побудови ефективної податкової системи, визначені А.Смітом. Які з них викладені у Податковому кодексі України?
4. За якими критеріями оцінюється якість податкової системи? Охарактеризуйте їх сутність.
5. В чому сутність податкової політики держави?
6. Які типи податкової політики Вам відомі? Яким чином держава, використовуючи їх, може впливати на економічний розвиток країни?

7. Яке основне завдання реалізації ефективної податкової політики?
8. В чому полягає суперечність інтересів суб'єктів господарювання та держави в процесі оподаткування?
9. Що таке подвійне оподаткування та які існують його види і форми?
10. Які інструменти використовуються урядами країн для усунення подвійного оподаткування?

Тести

1. Що таке податкова система України?
1) діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави;
2) сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства;
3) система податкових органів;
4) сукупність податків, зборів та податкового законодавства.

2. Податкова політика – це:
1) діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави;
2) сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства;
3) система податкових органів;
4) сукупність податків, зборів та податкового законодавства.

3. Методи побудови податкової системи є такими:
1) системний та безсистемний;
2) дискреційний та недискреційний;
3) науково-обґрунтований та експериментальний;
4) законодавчий та інтуїтивний.

4. Типи податкової політики є такими:
1) системна та безсистемна;
2) дискреційна та недискреційна;

3) науково-обґрунтована та експериментальна;
4) законодавча та інтуїтивна.

5. Основоположником систематизації принципів оподаткування вважається:
1) М. Фрідмен;
2) А. Лаффер;
3) Дж. М. Кейнс;
4) А. Сміт.

6. Представником теорії економіки пропозиції є:
1) М. Фрідмен;
2) А. Лаффер;
3) Дж. М. Кейнс;
4) А. Сміт.

7. Представником монетаризму є:
1) М. Фрідмен;
2) А. Лаффер;
3) Дж. М. Кейнс;
4) А. Сміт.

8. Якій концепції податкової політики належить твердження: високе оподаткування негативно впливає на підприємницьку і інвестиційну діяльність, гальмують процеси оновлення та розширення виробництва, що позначається на базі оподаткування у бік її скорочення:
1) монетаризм;
2) кейнсіанство;
3) теорія економіки пропозиції;
4) економіки суспільного вибору.

9. Поняття «податки – вмонтовані стабілізатори» ввів:
1) М. Фрідмен;
2) А. Лаффер;
3) Дж. М. Кейнс;
4) А. Сміт.

10. Дискреційна податкова політика є:
1) системна та безсистемна;
2) стримуюча та стимулююча;
3) науково-обґрунтована та експериментальна;
4) фіскальна та регулююча.

РОЗДІЛ 4. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

4.1. Система адміністрування податків: сутність та характеристика елементів

Адміністрування податків – це сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування. В широкому розумінні адміністрування податків – це управлінська діяльність в організації відносин органів виконавчої влади і суб'єктів господарювання в процесі справляння обов'язкових платежів.

Адміністрування податків, як і кожна система управління, складається з двох взаємопов'язаних складових – суб'єкта (керуючої системи) та об'єкта (керованої системи). Суб'єктами адміністрування податків є, з одного боку, податкові органи, а з іншого – суб'єкти господарювання (юридичні і фізичні особи) – платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Характерним є те, що в управлінських процесах оподаткування суб'єкти перебувають у неоднаковому положенні. Так зазначені державні структури володіють владними повноваженнями, які дозволяють їм реалізовувати свою компетенцію, платники обов'язкових платежів мають повноваження іншого характеру – правоздатність фізичної чи юридичної особи, що не надає їм владних повноважень. Об'єктом адміністрування податків виступають процеси, що відбуваються у зв'язку з виникненням, зміною та припиненням обов'язків щодо сплати податків і податкових платежів.[54]

Адміністрування податків має немале значення для проведення оцінки діючої податкової системи і вироблення пропозицій щодо її реформування. Уряд одержує від податкових органів інформацію, аналіз якої дозволяє робити висновки про рівень ефективності проведеної податкової політики. Чимале значення адміністрування податків має для реалізації міжнародної економічної політики та інтеграційних процесів, адже його методами в системі зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання здійснюються заходи протекціоністського характеру, відбувається інтегрування національного оподаткування в міжнародну систему податкових відносин.

Основною метою адміністрування податків є забезпечення своєчасного і повного надходження податків і податкових платежів до бюджетів всіх рівнів. Досягнення зазначеної мети передбачає цілий комплекс

[54] Крисоватий, А. І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. С. 43.

взаємопов’язаних, взаємообумовлених складових процесів, які виступають функціональними елементами адміністрування податків:

1. Облік у податкових органах, що включає:

– реєстрацію та облік платників податків – юридичних та фізичних осіб;

– облік обов’язкових платежів;

2. Нарахування податкових зобов’язань податковим органом;
3. Аналіз стану надходження податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів;
4. Виконання планових завдань із мобілізації податків і податкових платежів;
5. Податковий контроль;
6. Стягнення податкового боргу.

Основним завданням облікової роботи податкових органів є формування інформації головним чином для податкових органів, тобто внутрішніх користувачів, для прийняття ними управлінських рішень у процесі адміністрування податків, а також для інших органів державної влади, платників податків, іноземних інвесторів і ін., що є зовнішніми користувачами.

Первісною функцією податкових органів на шляху до забезпечення ефективного адміністрування податків є реєстрація та облік юридичних та фізичних осіб як платників податків. Постановка на податковий облік забезпечує фіксацію найважливіших параметрів, необхідних для виконання конституційного обов’язку сплати податків. Облік платників – це інформаційна основа всієї податкової роботи. Від того, наскільки якісно будуть виконані всі процедури на цій ділянці, залежить якість всіх складових адміністрування податків, насамперед, контроль за дотриманням податкового законодавства.

Реєстрація й облік платників податків служать для ідентифікації суб’єктів і об’єктів оподаткування, яка потрібна податковим органам для підвищення точності розрахунків сум податків і зборів, що повинні бути перераховані в бюджети відповідно до законодавства. Крім того, ідентифікація дозволяє організувати доступ до всієї інформації, що стосується суб’єкта, наприклад до карток особових рахунків, податкових декларацій.

Облік платників податків – юридичних та фізичних осіб (суб’єктів підприємницької діяльності) об’єднує сукупність дій, що виконуються як платниками податків, так і працівниками податкового органу (рис. 4.1).

В даний час реєстрація й облік платників податків має автоматизовану підтримку практично всіх основних кроків.

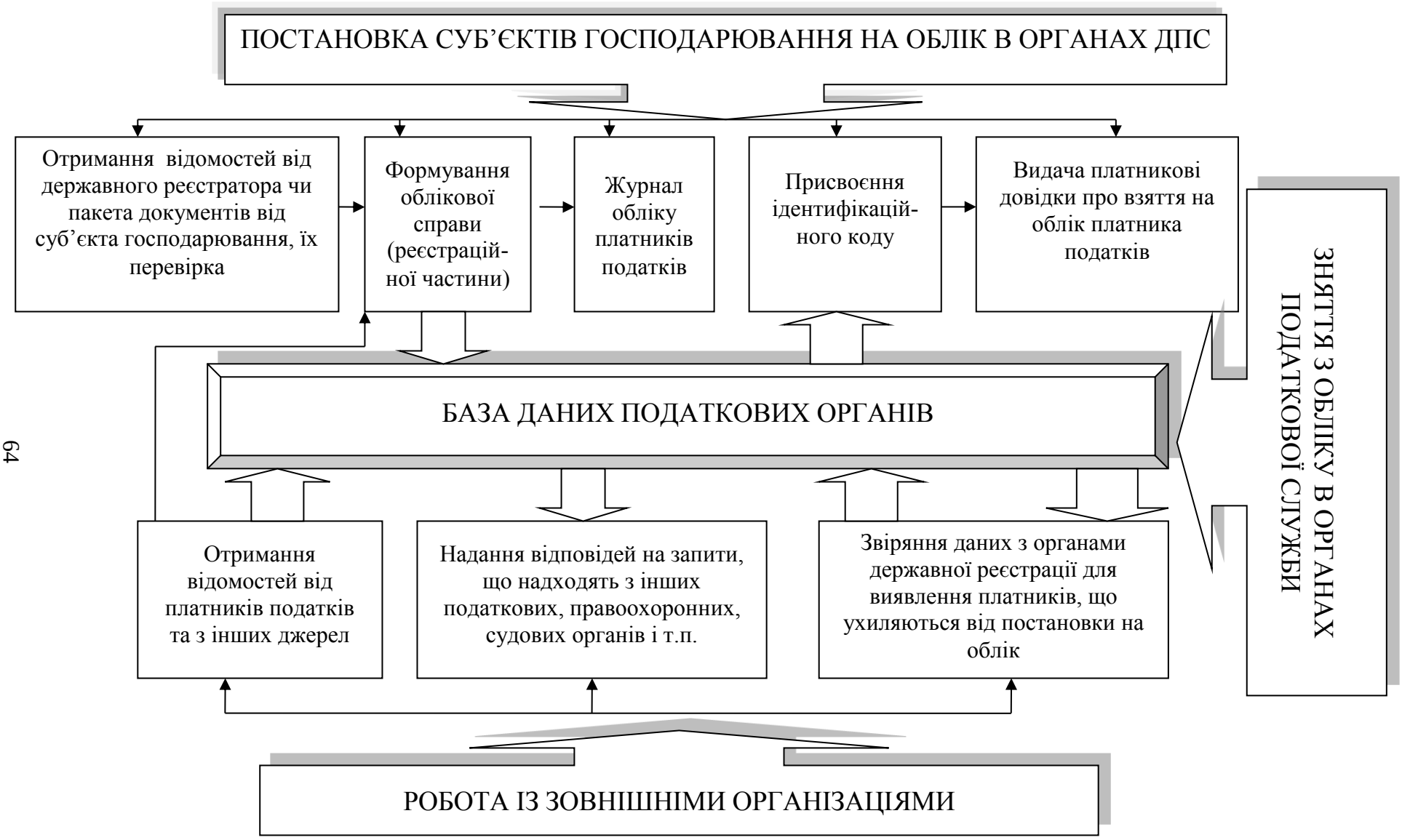


Рис. 4.1. Процедури податкових органів, пов'язані з обліком платників податків

З метою централізації обліку платників податків Державна податкова служба України створила автоматизований банк даних, який включає:

1. Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про платників податків. Формується з районних рівнів Єдиного банку даних юридичних осіб державних податкових інспекцій в районах, містах і районах у містах, а також міжрайонними та об'єднаними інспекціями;
2. Реєстр великих платників податків;
3. Реєстр неприбуткових організацій і установ;
4. Державний реєстр фізичних осіб – платників податків (ДРФО) та Реєстр фізичних осіб – платників податків самозайнятих осіб, який є складовою частиною ДРФО;
5. Реєстр платників податків — постійних представників нерезидентів в Україні;
6. Реєстр договорів про спільну діяльність.
7. Реєстр платників податку на додану вартість.

Завданням створення автоматизованих банків даних обліку платників є забезпечення працівників податкових органів якісною інформацією для контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів і прийняття управлінських рішень. Автоматизація обліку платників податків сприяє підвищенню продуктивності та оперативності праці працівників органів ДПС, покращенню якості самого обліку платників, підвищенню ефективності контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків, скороченню обсягу паперового документообігу, задоволенню інформаційних потреб працівників податкових органів.

Ефективне адміністрування податків до бюджетів та державних цільових фондів забезпечується налагодженою роботою податкових органів з обліку податків і податкових платежів. Основою обліку обов'язкових платежів є ведення карток особових рахунків, що відображають стан розрахунків платника з бюджетами всіх рівнів, тобто він є інформаційною основою для роботи з повернень і заліків зайво сплачених податків, примусового стягнення податкового боргу, пені і штрафів, реструктуризації і списання заборгованості перед бюджетами та державними цільовими фондами. Інформація особових рахунків, з одного боку, надає управлінському персоналові зведення про поточний стан збору податків, і з іншого – ініціює початок робіт з багатьох визначальних напрямків: контрольної роботи, аналізу і прогнозування.

Підсистема ведення особових рахунків у технологічному плані складається з трьох циклічно повторюваних блоків:

— прийом і проводка по особових рахунках потоку вхідних даних, що є вихідною інформацією роботи суміжних підсистем;

— розрахунок сум пені, штрафних санкцій і сальдових залишків за результатами проводок і балансування залишків по недоїмці і переплаті;

— розрахунки і видача вихідного блоку інформації, включаючи, у тому числі, документи для платників податків на паперовому носії.

Основою проведення нарахувань по особових рахунках є результати обробки податкових декларацій та розрахунків, податкові повідомлення, рішення про застосування фінансових санкцій за результатами податкових перевірок, про розстрочення чи відстрочення платежів і ін.

Основним потоком даних для обліку сплачених обов'язкових платежів є інформація з органів казначейства про зарахування платежів, представлена у вигляді електронного реєстру.

Проводка усіх видів нарахувань по особових рахунках здійснюється в автоматичному режимі. Використовуючи автоматизоване робоче місце (АРМ) АІС-ТАХ шляхом інтегрування даних із АРМу "Бест-Звіт" проводиться "втягування" даних податкової звітності. При рознесенні система контролює вхідний потік інформації на відповідність критеріям, по яких рознесення може бути дозволена. Успішне проходження машинного контролю є умовою дозволу рознесення. У випадку виявлення неприпустимих відхилень дані зберігаються для проведення роботи з врегулювання відхилень, після чого вони підлягають повторному рознесенню.

Обробка інформації, пов'язаної із платежами, здійснюється в автоматичному режимі по аналогічній технології "втягування" з електронних файлів, які щодня надсилаються електронною поштою в податковий орган з органів Держказначейства.

Законодавством України передбачено випадки, при яких визначення податкових зобов'язань у процесі адміністрування податків здійснюють працівники податкових органів, а саме: у випадку неподання платником податків у встановлені строки податкової декларації; якщо дані документальних перевірок свідчать про заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків; у випадку виявлення внаслідок проведення камеральної перевірки арифметичних або методологічних помилок у поданій податковій декларації; якщо нарахування податку відповідно до законодавства покладається на податковий орган.

У процесі адміністрування податків працівники податкових органів націлені на максимальне поповнення бюджетів країни в межах діючого податкового законодавства: органи державної податкової служби України забезпечують більше половини доходів зведеного бюджету України. В контексті важливості виконуваної функції досягнення цієї мети супроводжується аналізом стану податкових надходжень. Характеризуючи аналіз як елемент податкового менеджменту, Б. Ярема та В. Мартинець зазначають: за допомогою аналізу забезпечується кількісна і якісна оцінка всіх змін, що відбуваються в об'єкті управління щодо встановлених завдань і програм [160, с. 21].[55] Конкретизуючи зміст аналізу як функціонального

[55] Ярема Б. П., Мартинець В. П. Податковий менеджмент: навчальний посібник Львів: Магнолія Плюс, 2006. С. 21.

елементу адміністрування податків, відзначимо: вихідною метою проведення аналізу стану надходження обов'язкових платежів до бюджетів є оперативне реагування на недоліки в процесі справляння податків і податкових платежів. Так на основі облікової інформації, що характеризує стан і динаміку кількості платників податків, які перебувають на обліку, надходження обов'язкових платежів, здійснюється оцінка повноти та своєчасності мобілізації податковими органами зобов'язань суб'єктів господарювання перед зведеним бюджетом, виявляються недоліки в адмініструванні та здійснюється реагування на чинники, що спричинили зазначені недоліки.

В економічній літературі податковому контролю надають значення найважливішої функції податкових органів Враховуючи примусовий характер оподаткування, зазначимо: податковий контроль є об'єктивною необхідністю забезпечення формування зведеного бюджету за рахунок податкових надходжень, тобто є визначальним елементом адміністрування податків. Сфера здійснення податкового контролю в адмініструванні податків є досить широкою: перші прояви контрольної діяльності податкових органів спостерігаються вже при проведенні реєстрації суб'єктів господарювання як платників податків, а в подальшому – при поданні ними податкової звітності (стосовно своєчасності подання та її достовірності), у процесі їх фінансово-господарської діяльності щодо повноти визначення об'єкта оподаткування, правильності обчислення і своєчасності сплати податків до державного та місцевих бюджетів.

Отже, податковий контроль – це функціональний елемент адміністрування податків, який охоплює облік платників податків, приймання і обробку податкової звітності, облік обов'язкових платежів та контроль за своєчасністю їх надходження, здійснення податкових перевірок, реалізацію матеріалів їх проведення, опитування, спостереження та огляд з метою виявлення об'єктів оподаткування та повної і своєчасної мобілізації податків і податкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, застосування заохочувальних методів впливу. Тобто, податковий контроль як елемент адміністрування податків пронизує всі напрямки діяльності податкових органів.

У контексті реалізації мети податкового контролю пропонуємо виділити такі його завдання:

1) моніторинг податкових надходжень у зведений бюджет, контроль за дотриманням всіма учасниками податкових відносин законодавства про податки та збори, покарання порушників податкового законодавства, відшкодування збитків, завданих державі в результаті невиконання платниками податкових зобов'язань, що обумовлено фіскальною спрямованістю діяльності податкових органів;

2) профілактика податкових правопорушень – виконання превентивної функції податкового контролю;

3) формування інформаційного масиву про платника податків і податкових платежів, тобто його податкової історії;

4) аналіз ефективності адміністрування податків, його вплив на економічний розвиток країни, доцільність введення нових чи відміни існуючих видів обов'язкових платежів, зміни механізму адміністрування окремих податків, надання податкових пільг;

5) дослідження методів ухилення від оподаткування, виявлення колізій і прогалин податкового законодавства та вироблення пропозицій щодо їх усунення;

6) зміна пріоритетів податкової політики держави.

Головна мета податкового контролю полягає у забезпеченні своєчасної і повної мобілізації податкових надходжень у бюджети всіх рівнів. Проте не завжди податкові зобов'язання сплачуються добровільно й у визначений законодавством термін. Податковим кодексом регламентовано дії працівників органів податкової служби щодо забезпечення погашення та стягнення податкової заборгованості: надсилання податкових вимог, передача активів платника податків у податкову заставу, арешт та продаж активів, безспірне стягнення коштів із банківських рахунків. Крім того податкові органи в боротьбі з накопиченням податкового боргу володіють ефективним інструментарієм розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платника податків при наявності підстав у вигляді наданих платником податків достатніх доказів щодо загрози виникнення або накопичення податкового боргу чи банкрутства такого платника.

Для розуміння механізму адміністрування податків важливо усвідомити: всі вищезазначені елементи є нерозривно взаємопов'язаними процесами, що доповнюють та продовжують один одного і на практиці реалізуються податковими органами. Тобто, адміністрування податків – це складний механізм взаємодії процесів обліку платників податків, обліку податкових зобов'язань суб'єктів господарювання та їх надходжень, нарахування обов'язкових платежів органами податкової служби, аналізу, стягнення податкового боргу та контролю за дотриманням податкового законодавства, які функціонують у нерозривній єдності і реалізуються податковими органами.

4.2. Суб'єкти податкових відносин, їх повноваження, права та обов'язки

Відносини у сфері оподаткування є невід'ємною та провідною частиною фінансового права, оскільки виникають у процесі і зумовлені діяльністю держави по планомірному формуванню централізованих та децентралізованих грошових фондів. Суб'єктами податкових відносин є, з одного боку, держава в особі уповноважених податкових органів або їх посадових осіб, а з іншого боку – платники податків, податкові агенти.

Державна податкова служба (ДПС) України визначена центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, і який реалізує:

1. Державну податкову політику;

2. Державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

3. Державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

ДПС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи.

Основні завдання ДПС України:

1) реалізація державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

- ✓ державної податкової політики;
- ✓ державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, інших платежів;
- ✓ державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- ✓ державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- ✓ державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

ДПС відповідно до покладених на неї завдань:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС, розробляє пропозиції щодо вдосконалення

законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів;

2) розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДПС;

3) розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

4) здійснює адміністрування податків і зборів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

5) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного соціального внеску та інших платежів;

6) здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДПС;

7) здійснює облік платників податків та єдиного соціального внеску, об’єктів оподаткування та об’єктів, пов’язаних з оподаткуванням;

8) забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів;

9) здійснює диференціацію платників податків;

10) здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

11) здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;

12) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов’язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску; приймає рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов’язань та/або податкового боргу та повідомляє Мінфіну про прийняті рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов’язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду та/або більше бюджетних років; організовує в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;

13) ініціює застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства;

14) здійснює контроль за дотриманням суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства з питань державного

контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання в межах повноважень, передбачених законом;

15) проводить верифікацію (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та здійснює у випадках, установлених міжнародними договорами, видачу сертифікатів про походження;

16) готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;

17) здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;

18) провадить дослідження і експертну діяльність у податковій сферах;

19) надає консультації відповідно до Податкового кодексу України, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

20) проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, затверджує узагальнюючі податкові консультації;

21) забезпечує розвиток, здійснює впровадження і технічне супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання;

22) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, а також забезпечує ведення реєстру страхувальників єдиного внеску;

23) взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними організаціями;

24) бере в установленому порядку участь у наданні послуг електронного цифрового підпису;

25) звертається до суду у випадках, передбачених законом;

26) проводить аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим кодексом України, Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

27) подає Мінфіну на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету для складення проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік;

28) складає звітність щодо стану розрахунків платників податків із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямами діяльності ДПС;

29) організовує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

30) здійснює контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері;

31) здійснює прийняття декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальнення відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

32) здійснює заходи щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, затверджує норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, порядок їх розроблення і застосування;

33) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

34) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

35) отримує і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері, приймає щодо них передбачені законом рішення;

36) виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, бюджетній сферах, а також встановлює місцезнаходження платників податків, опитує їх засновників, посадових осіб;

37) провадить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також вживає заходів до відшкодування завданих державі збитків;

38) здійснює розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування;

39) вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму;

40) вживає заходів контролю за ціноутворенням під час операцій між пов'язаними особами та зовнішньоекономічних операцій з резидентами країн із низьким рівнем оподаткування;

41) виявляє причини та умови, що призвели до вчинення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів до їх усунення;

42) проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

43) організовує роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазяйним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого, конфіскованого за порушення податкового законодавства;

44) проводить роботу із стягнення заборгованості із суб'єктів господарювання за кредитами та позиками, залученими державою або під державні гарантії;

45) застосовує санкції за несвоєчасність подання звітності, встановленої законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

46) організовує ведення обліку технічних засобів фіксування проведення готівкових розрахунків;

47) організовує проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків та наявності ліцензій;

48) здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

49) здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

50) здійснює міжнародне співробітництво, забезпечує виконання зобов'язань, узятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до її компетенції, у тому числі шляхом надання взаємної адміністративної допомоги у запобіганні, виявленні та розслідуванні порушень законодавства на підставі міжнародних угод;

51) здійснює контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, за наявністю торгових патентів;

52) підтверджує статус податкового резидента України;

53) організовує у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану з практикою застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС;

54) здійснює інші повноваження, визначені законом.

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

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

Платник податків зобов'язаний:

- ❖ стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
- ❖ вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- ❖ подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- ❖ сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Податковим кодексом;
- ❖ подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;
- ❖ подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);
- ❖ подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;
- ❖ виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;
- ❖ не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;
- ❖ повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок

здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

- ❖ повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;
- ❖ забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених Податковим кодексом;
- ❖ допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом.

Податковим агентом визнається особа, на яку Податковим кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені Податковим кодексом для платників податків.

Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах.

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.

Питання для самоконтролю

1. Які елементи адміністрування податків Ви знаєте?
2. Охарактеризуйте систему обліку платників податків.
3. Які складові є в автоматизованому банку даних ДПС Україні?
4. Що таке оперативний облік податків, зборів?
5. Охарактеризуйте значення податкового контролю в адмініструванні податків.
6. Якими основними інструментами володіють податкові органи щодо зменшення податкового боргу?
7. Якими повноваженнями володіють податкові органи в процесі адміністрування податків?

8. Назвіть права та обов’язки платників податків у процесі податкових відносин з державою.

Тести

1. З метою централізації обліку платників податків ДПС України веде:
1) Єдиний банк юридичних осіб і Державний реєстр фізичних осіб;
2) Реєстр великих платників податків і Реєстр фізичних осіб;
3) Реєстр платників податків і Єдиний банк юридичних осіб;
4) Державний реєстр фізичних осіб і Реєстр платників податків.

2. Автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов’язані сплачувати податки і податкові платежі до бюджетів, – це:
1) Державний реєстр фізичних осіб – платників податків;
2) Реєстр великих платників податків;
3) Реєстр фізичних осіб;
4) Реєстр платників податків.

3. Адміністрування податків – це:
1) діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави;
2) сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства;
3) система податкових органів;
4) сукупність взаємопов’язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування.

4. Суб’єктами адміністрування податків є:
1) податкові органи;
2) митні органи;
3) податкові та митні органи;
4) податкові, митні органи та органи Держказначейства.

5. Основним завданням ДПС є реалізація:

1) державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи;
2) державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства;
3) в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, інших платежів;
4) державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

6. Основою обліку обов'язкових платежів є ведення:
1) персоніфікованої картки;
2) індивідуальної картки;
3) особистої картки;
4) картки особових рахунків.

7. Відображення даних щодо нарахувань платежів в картці особового рахунку органами ДПС здійснюється на підставі:
1) даних, отриманих з органів Держказначейства;
2) податкової звітності, поданої платником податків;
3) даних митних органів;
4) даних фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

8. Відображення даних щодо суми сплачених платежів в картці особового рахунку органами ДПС здійснюється на підставі:
1) даних, отриманих з органів Держказначейства;
2) податкової звітності, поданої платником податків;
3) даних митних органів;
4) даних фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

9. Якщо сальдо особового рахунку позитивне, то це свідчить про:
1) переплату податку;
2) податковий борг;
3) автоматичний обов'язок повернення суми позитивного сальдо платнику податку;
4) необхідність здійснення додаткового платежу на зазначену суму.

10. Якщо сальдо особового рахунку негативне, то це свідчить про:
1) переплату податку;
2) податковий борг;
3) автоматичний обов'язок повернення суми позитивного сальдо платнику податку;
4) необхідність здійснення додаткового платежу на зазначену суму.

РОЗДІЛ 5. ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

5.1. Платники податку на доходи фізичних осіб, об'єкт оподаткування

За період існування України оподаткування доходів громадян зазнало численних трансформацій та перетворень методом апробації як прогресивної, так і пропорційної системи оподаткування особистих доходів. У більшості країн світу податок на доходи з початку запровадження і до нинішнього часу відіграє роль не тільки джерела формування доходної частини
бюджетів, а й механізму перерозподілу доходів між різними верствами населення.

Платниками податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) в Україні визнаються:

- фізичні особи – резиденти, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні;
- податкові агенти.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності. Податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб може бути юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм.

Об'єкт оподаткування з ПДФО встановлюється для резидента та нерезидента (рис. 5.1).

Базою оподаткування з ПДФО є загальний оподатковуваний дохід, тобто, будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Рис. 5.1. Об’єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід.

Загальний місячний оподатковуваний дохід складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця. До його складу включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об’єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом, об’єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;
- частина доходів від операцій з майном;
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;
- оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом;

- сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності;
- дохід у вигляді дивідендів, виграшів, призів, процентів (крім виграшів та призів у державну грошову лотерею, вартість яких не перевищує 50 мінімальних заробітних плат, встановлених законом);
- інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім:

1) суми доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані Міністерством фінансів України та на боргові зобов'язання Національного банку України;

2) суми доходу, отриманого платником податку внаслідок відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність в процесі приватизації в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним;

3) доходу від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів), пов'язаних з переходом права власності на такі валютні цінності.

- дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна;
- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;
- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом;
- дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім:

1) сум, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю;

2) відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірного зобов'язання;

3) пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування;

4) суми втрат, заподіяних платнику податку актами, визнаними неконституційними, або незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю

органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури або суду.

5) виплати з державного бюджету, пов'язані з виконанням рішень закордонних юрисдикційних органів, у тому числі Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України.

- сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління;

- сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою-резидентом за платника податку чи на його користь, крім сум, що сплачуються:

1) особою-резидентом, що визначається вигодонабувачем (бенефіціаром) за такими договорами;
2) одним з членів сім'ї першого ступеня споріднення платника податку;
3) роботодавцем – резидентом за свій рахунок за договорами довгострокового страхування життя або недержавного пенсійного забезпечення платника податку, якщо така сума не перевищує 15 відсотків нарахованої цим роботодавцем суми заробітної плати платнику податку протягом кожного звітного податкового місяця, за який вноситься страховий платіж або сплачується пенсійний внесок, внесків до фондів банківського управління, але не більш як п'яти розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом, у розрахунку за місяць за сукупністю таких внесків.

- дохід, отриманий платником податку як додаткове благо у вигляді:

1) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону;
2) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку;
3) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;

4) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування;

5) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);

6) суми боргу платника податку, анульованого (прощеного) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності;

7) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку.

- дохід, отриманий платником податку за зданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України;
- інші доходи.

При нарахуванні доходів у вигляді винагороди за цивільно-правовими договорами за виконання робіт база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди.

Під час нарахування доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом НБУ, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Під час нарахування доходів у будь-якій негрошовій формі або при оподаткуванні коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, базою оподаткування є вартість такого доходу, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою:

$$К = 100 : (100 – Сп),$$

де К – коефіцієнт;

Сп – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Водночас до ***доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу*** належать:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального

страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом, виняток становлять виплати заробітної плати, грошової (вихідної) допомоги при виході на пенсію (у відставку) та виплати, пов'язані з тимчасовою втратою працездатності;

- сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються:

а) творчими спілками їх членам;

б) Товариством Червоного Хреста України на користь отримувачів благодійної допомоги;

в) іншими неприбутковими організаціями на користь отримувачів таких виплат, крім будь-яких виплат або відшкодувань членам керівних органів таких організацій або фондів та пов'язаним з ними фізичним особам;

г) сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика;

- сума внесків на обов'язкове страхування платника податку інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця;
- сума страхових внесків до Накопичувального фонду, обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління;
- сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації і т. п.;
- вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального одягу та взуття, що надаються роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах;
- сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби;
- кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт, а також суми компенсаційних виплат в іноземній валюті, що виплачуються працівникам дипломатичної служби, направленим у довготермінове відрядження;
- вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів;

- кошти або вартість майна, які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін;
- аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін, за винятком виплати аліментів нерезидентом незалежно від їх розміру;
- кошти або майно, отримані платниками податку як дарунок, а також як призи переможцям змагань, якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;
- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку - члена такої професійної спілки, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, яка повертається йому, а також основна сума кредиту, що отримується платником податку;
- сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права;
- сума надміру сплачених грошових зобов'язань, страхових внесків з бюджетів або державних цільових страхових фондів згідно із законом, а також бюджетного відшкодування під час застосування права на податкову знижку, що повертається платнику податку;
- дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює часток участі всіх акціонерів у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів;
- сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку;
- кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку:

а) будь-якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України, відповідним структурним підрозділом місцевої державної адміністрації, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування України або професійною спілкою;

б) роботодавцем такого померлого платника податку за його останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) у розмірі, що не

перевищує подвійний розмір суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень; сума перевищення за її наявності остаточно оподатковується під час її нарахування (виплати, надання);

- сума страхової виплати, страхового відшкодування, викупна сума або їх частина, чи пенсійна виплата, отримана платником податку за договором довгострокового страхування життя, у тому числі страхування довічних пенсій, сума пенсійної виплати із системи недержавного пенсійного забезпечення;
- доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій і т. п.;
- сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу, але не вище суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. на кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір про взяті зобов'язання з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності не менше ніж три роки;
- сума стипендії, яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж сума, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень;
- сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи або дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування.

5.2. Оподаткування заробітної плати

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

Доходи, виплачені платнику податку у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або винагород, які нараховуються

платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами оподатковуються за ставкою ***18 відсотків***.

Таким чином, формула нарахування ПДФО із заробітної плати наступна:

$$ПДФО = (ЗП – ПСП) * 18\%,$$

де ЗП – нарахована заробітна плата;
ПСП – податкова соціальна пільга.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. Податкова соціальна пільга застосовується до заробітної плати, якщо її розмір не перевищує суми, що дорівнює ***розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень*** (у 2022 році: *2481 грн * 1,4= 3473,40 ≈ 3470 грн.*).

Розміри податкових соціальних пільг (у розрахунку на місяць):

1. ***50% прожиткового мінімуму*** для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року *(цей розмір пільги є базовим для розрахунку наступних видів податкової соціальної пільги)*:
   - ✓ для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину;
   - ✓ для будь-якого платника податку.
2. На податкову соціальну пільгу у розмірі ***150% від базового розміру пільги*** має право платник податку, який:

- ✓ є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- ✓ утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;
- ✓ є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;
- ✓ є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;
- ✓ є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;
- ✓ є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

✓ є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».

3. Пільга у розмірі ***200% від базового розміру пільги*** надається платнику податку, який є:

✓ Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;

✓ учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

✓ колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

✓ особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

✓ особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір, крім випадку, коли платник податку має двох і більше дітей віком до 18 років, у т.ч. дитину-інваліда, податкова соціальна пільга у розмірі 50 % додається до пільги у розмірі 150 %.

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до:

✓ доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;

- ✓ заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;
- ✓ доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Податкова соціальна пільга до заробітної плати державних службовців застосовується під час її нарахування до завершення нарахування таких доходів без подання відповідних заяв, але з поданням підтвердних документів для встановлення розміру пільги.

5.3. Сутність, склад та умови виникнення права на податкову знижку

Платник податку має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року. Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації. До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача).

Податкова знижка може бути надана виключно резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку, а так само резиденту – фізичній особі, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має про це відмітку у паспорті. Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки наступний:

1. Сума коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, у розмірі, що не перевищує 4% суми його загального оподатковуваного доходу за звітний рік (*на період воєнного стану в Україні цю межу підвищено до 16%).*

2. Сума коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;

3. Сума витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду,

банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення.

4. Сума витрат платника податку на оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але не більше ніж сума, що дорівнює третині (1/3) доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік.

5. Оплата вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита;

6. Сума коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива.

7. Сума витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним.

8. Сума коштів у вигляді орендної плати за договором оренди житла (квартири, будинку), оформленим відповідно до вимог чинного законодавства, фактично сплачених платником податку, який має статус внутрішньо переміщеної особи. Платник податку має право скористатися знижкою виключно за умови, що він та/або члени його сім'ї першого ступеня споріднення:

– не мають у власності придатної для проживання житлової нерухомості, розташованої поза межами тимчасово окупованої території України;

– не отримують передбачених законодавством України бюджетних виплат для покриття витрат на проживання.

Розмір такої знижки не може перевищувати (у розрахунку на календарний рік) 30 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року.

9. Суми витрат платника податку на придбання акцій (інших корпоративних прав), емітентом яких є юридична особа, яка набула статус резидента Дія Сіті, за умови, що такі витрати були понесені платником податку до набуття емітентом статусу резидента Дія Сіті або впродовж періоду, коли такий резидент Дія Сіті відповідає вимогам.

У разі понесення таких витрат загальна сума податкової знижки обмежується не тільки розміром отриманої заробітної плати, а й сумою отриманих дивідендів (крім дивідендів, які не оподатковуються).

10. Частину суми процентів, сплачених за користування іпотечним житловим кредитом. Таке право виникає в разі якщо за рахунок іпотечного

житлового кредиту будується чи купується житловий будинок (квартира, кімната), визначений платником податку як основне місце його проживання, зокрема згідно з позначкою в паспорті про реєстрацію за місцезнаходженням такого житла, і надається платнику податку за одним іпотечним кредитом протягом 10 послідовних календарних років починаючи з року, в якому:

- об'єкт житлової іпотеки придбається;
- збудований об'єкт житлової іпотеки переходить у власність платника податку та починає використовуватися як основне місце проживання.

Коефіцієнт, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки на суму процентів за іпотечним житловим кредитом, обчислюється за формулою:

$$К = МП/ФП,$$

де К – коефіцієнт;

МП – мінімальна загальна площа житла, що дорівнює 100 квадратним метрам;

ФП – фактична загальна площа житла, що будується (придбається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

У разі якщо цей коефіцієнт більший ніж одиниця, до податкової знижки включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

Для отримання права на *податкову знижку для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти* враховуються такі особливості:

При проведенні розрахунку сум податку, які підлягають поверненню платнику податку у зв'язку з реалізацією ним права на податкову знижку, застосовується нарахована зарплата.

Одночасно обидва батьки скористатися правом на податкову знижку на навчання дитини (іншого члена сім'ї першого ступеня споріднення) права не мають. При навчанні платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення витрати, понесені у зв'язку із оплатою навчання, можуть бути включені до податкової знижки одного з таких членів за їх вибором.

На податкову знижку інші члени сім'ї (бабця (дід), сестра (брат), тітка (дядько) або інші особи, які сплачували за навчання студента у вузі), не мають права.

Якщо договір на навчання укладено між вузом та студентом (дитиною), у документах (квитанціях) про оплату навчання зазначено П.І.Б. дитини-студента, а за податковою знижкою звертається платник податку – батько цього студента, то якщо студент не одержує доходів у вигляді зарплати, батько має право на податкову знижку.

Якщо договір на навчання укладено між вузом та батьком студента, а квитанції на оплату оформлені на ім'я студента, який не має самостійних джерел доходу, то у батька є право на податкову знижку.

Якщо студент навчався та працював і отримував зарплату, то він за наслідками року є платником податку на доходи фізичних осіб і право на звернення за податковою знижкою має він, а не члени його сім'ї першого ступеня споріднення (батьки). Якщо ж студент протягом звітного року одержував доходи, відмінні від зарплати, зокрема, від виконання договорів цивільно-правового характеру (разового договору, договору підряду тощо), які не є трудовими договорами, то члени його сім'ї першого ступеня споріднення мають право на податкову знижку щодо сум, сплачених за навчання такого студента. Виняток становлять випадки, коли студент після закінчення навчання у звітному році влаштувався на роботу і одержував зарплату. В даній ситуації, враховуючи те, що під час навчання студент не працював і не одержував зарплату, тобто не був платником податку, а працевлаштувався лише після одержання диплому про закінчення вузу, за податковою знижкою може звернутися той з батьків - платник податку, що сплачував за навчання дитини у вузі за певну кількість місяців навчання протягом звітного року.

Якщо оплата навчання студента-заочника, який працює, провадилась ним за рахунок кредиту, одержаного безпосередньо на такі цілі і розміщеного на депозитному рахунку у банку, такий студент - заочник має право на податкову знижку.

Кількість місяців навчання, які приймаються для розрахунку податкової знижки, визначається навчальним закладом у договорі, а якщо це не зазначено договором, то платник податку, який реалізовує право на податкова знижка, повинен пред'явити довідку з такого навчального закладу щодо кількості місяців навчання (тривалість семестрів) у звітному податковому періоді (році).

При розрахунку сум податку, що підлягає поверненню платнику податку у зв'язку із реалізацією права на податкову знижку щодо вартості навчання на заочній формі, слід враховувати 12 місяців навчання у звітному податковому році.

Якщо батьки розлучені і дитина проживає з матір'ю, а за навчання цієї дитини сплачує батько, право на податкову знижку за навчання своєї дитини у такому випадку батько має, якщо батько не позбавлений батьківських прав та його дитина не всиновлена іншим платником податку (наприклад, новим чоловіком колишньої дружини).

Якщо підприємство нараховувало, але не перераховувало протягом року до бюджету податок з виплачуваної працівнику зарплати, то такий платник податку за підсумками такого податкового року не має права на податкову знижку.

До податкової знижки не включається плата за навчання на військовій кафедрі, оскільки це додаткова послуга навчального закладу, яка не є

обов’язковою у процесі безпосереднього навчання за обраним фахом і оплачується окремо (додатково) від плати за навчання згідно з укладеним з вузом договором.

У розрахунок податкової знижки громадянина приймаються суми коштів, сплачені на користь вищих медичних та фармацевтичних навчальних закладів освіти для компенсації вартості навчання у інтернатурі та магістратурі.

Навчання в аспірантурі не відноситься до одержання вищої освіти, а оплата за навчання в аспірантурі не може бути включена до складу податкової знижки платника податку.

Включення до податкової знижки оплати за навчання на підготовчих курсах для вступу до вузів не передбачено чинним законодавством.

Сума витрат платника податку на сплату страхових платежів та пенсійних внесків, яка належить до податкової знижки, не повинна перевищувати:

а) при страхуванні платника податку або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом платника податку, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління чи за їх сукупністю – суму, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень;

б) при страхуванні члена сім’ї платника податку першого ступеня споріднення або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління на користь такого члена сім’ї чи за їх сукупністю – 50 відсотків зазначеної вище суми.

Загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена на суму єдиного соціального внеску. Якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься.

5.4. Особливості оподаткування інших джерел доходів фізичних осіб

Оподаткування пасивних доходів фізичних осіб. В механізмі оподаткування ПДФО термін "пасивні доходи" означає такі доходи:

- ❖ проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок;
- ❖ проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках;
- ❖ інші проценти (у тому числі дисконтні доходи);

❖ процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;

❖ плата (відсотки), що розподіляється відповідно до пайових членських внесків членів кредитної спілки;

❖ дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону, включаючи дохід, що виплачується (нараховується) емітентом у результаті викупу (погашення) цінних паперів інституту спільного інвестування, який визначається як різниця між сумою, отриманою від викупу, та сумою коштів або вартістю майна, сплаченою платником податку продавцю (у тому числі емітенту) у зв'язку з придбанням таких цінних паперів, як компенсація їх вартості;

❖ дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону;

❖ відсотки (дисконт), отриманий власником облігації від їх емітента відповідно до закону;

❖ дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку у результаті викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів;

❖ інвестиційний прибуток, включаючи прибуток від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти;

❖ роялті;

❖ дивіденди.

Ставки податку на пасивні доходи до бази оподаткування встановлюються у таких розмірах:

✓ **5 відсотків** – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування);

✓ **9 відсотків** – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

✓ **18 відсотків** – для інших пасивних доходів

Порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна

Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) *не частіше одного разу протягом звітного податкового року* житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-

побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі (рис. 5.2), та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки, не оподатковується. Умова щодо перебування такого майна у власності платника податку понад три роки не розповсюджується на майно, отримане таким платником у спадщину.

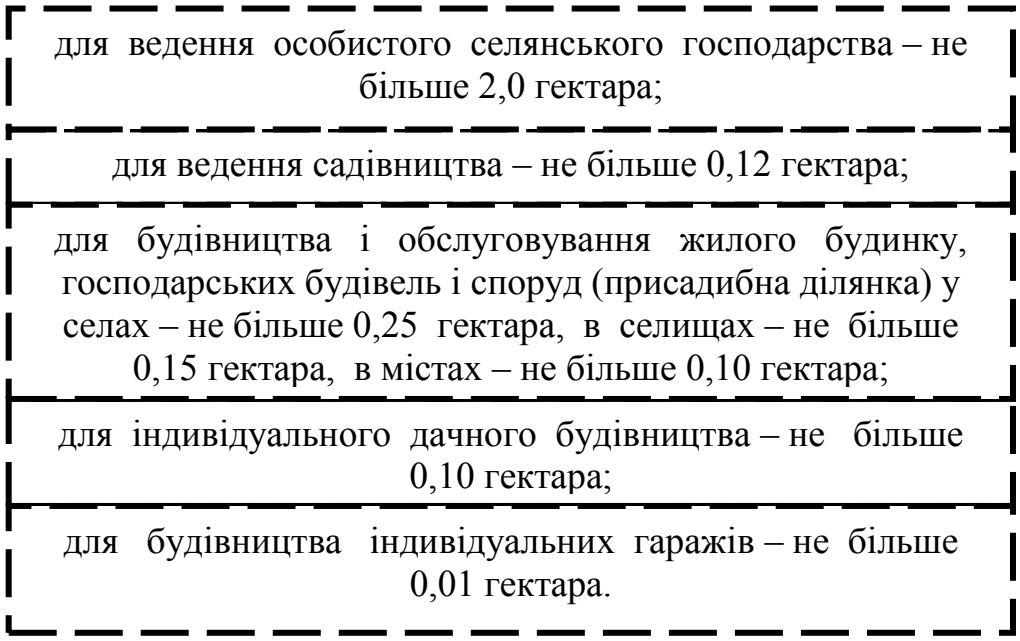


Рис. 5.2. Норми безоплатної передачі, визначеної статтею 121 Земельного кодексу України

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року *більш як одного з об'єктів нерухомості* підлягає оподаткуванню за ставкою **5 відсотків**. У такому самому порядку оподатковується дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва. При обміні об'єкта нерухомості на інший, дохід платника податку у вигляді отриманої ним грошової компенсації від відчуження нерухомого майна не частіше одного разу протягом звітного податкового року не оподатковується, а у разі обміну більш як одного об'єкта нерухомості протягом року, оподатковується за ставкою **5 %**.

Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості, що здійснюються *фізичними особами - нерезидентами*, оподатковується в порядку, встановленому для резидентів, за ставкою **18 відсотків**.

Порядок оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майн

Дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою **5 відсотків**. При цьому дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді

легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, не підлягає оподаткуванню.

Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного року двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, підлягає оподаткуванню за ставкою **5 відсотків**. Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна, що здійснюються фізичними особами - нерезидентами, оподатковується в порядку, встановленому для резидентів за ставкою **18 відсотків.**

У разі якщо об'єкт рухомого майна продається (обмінюється) за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента чи фізичної особи-підприємця, такий посередник виконує функції податкового агента стосовно подання до контролюючого органу інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку в порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку, а платник податку під час укладення договору зобов'язаний самостійно сплатити до бюджету податок з доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна.

Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав

Об'єкти спадщини платника податку поділяються з метою оподаткування на:

а) об'єкт нерухомості;

б) об'єкт рухомого майна, зокрема:

- предмет антикваріату або витвір мистецтва;
- природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння;
- будь-який транспортний засіб та приладдя до нього та ін.;

в) об'єкт комерційної власності, а саме: цінні папери (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на отримання доходу від неї, майнові та немайнові права;

г) сума страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, а також сума, що зберігається відповідно на пенсійному депозитному рахунку, накопичувальному пенсійному рахунку, індивідуальному пенсійному рахунку спадкодавця – учасника накопичувальної системи пенсійного забезпечення;

ґ) готівка або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, у тому числі

депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю.

Оподаткування об'єктів спадщини відображено на рис. 5.3.

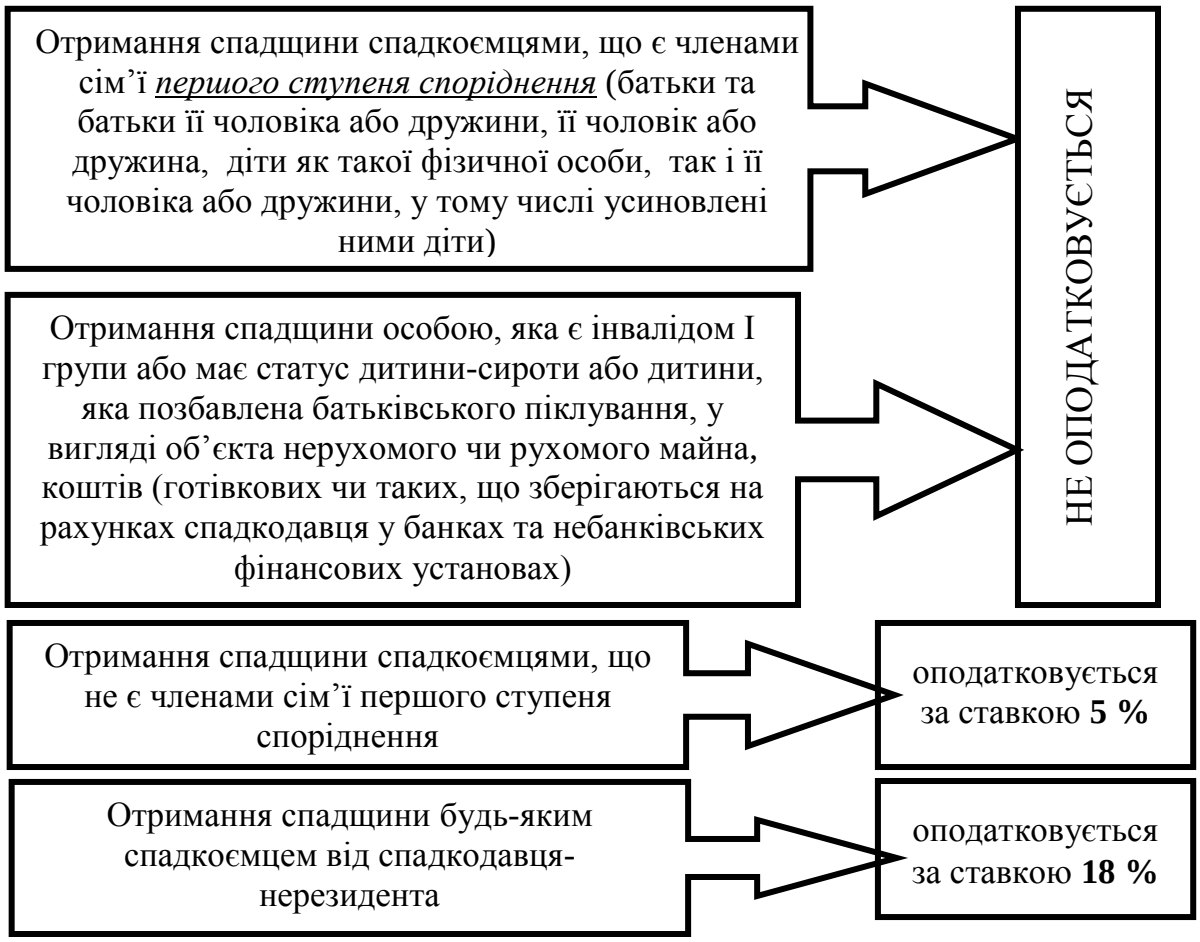


Рис. 5.3. Оподаткування доходів, отриманих внаслідок прийняття спадщини та подарунків

Особами, відповідальними за сплату податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину. Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначається в річній податковій декларації, крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини, та спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб, а також іншими спадкоємцями – резидентами, які сплатили податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини.

З різниці між вартістю подарунку та його неоподатковуваною вартістю справлятиметься ПДФО за ставкою 18 % та військовий збір 1,5 %. Однак, зверніть увагу, дане правило застосовується лише до подарунків у натуральній формі.

При оподаткуванні подарунків важливим є те, від кого він отриманий: від суб'єкта господарювання (юридичної особи або ФОП) чи фізичної особи.

*Якщо подарунок отримано від суб'єкта господарювання***,** то до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включатиметься вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань) у частині, що не перевищує 25% однієї мінімальної місячної зарплати, встановленої на 1 січня звітного податкового року. Сума перевищення неоподатковуваного мінімуму оподатковується податком на доходи фізичних осіб як додаткове благо із застосуванням коефіцієнта, визначеного п. 164.5 Податкового кодексу (К = 100 : (100 – Сп)) та військовим збором без застосування такого коефіцієнта.

Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку від фізичної особи, оподатковуються згідно з правилами, встановленими для оподаткування спадщини.

Оподаткування доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, пенсійних вкладів та за договорами довірчого управління

Податковим агентом платника податку – отримувача виплати, довічної пенсії чи викупної суми є страховик-резидент, який нараховує страхову виплату чи викупну суму за договором недержавного пенсійного забезпечення або довгострокового страхування життя. Податковим агентом платника податку – учасника недержавних пенсійних фондів є адміністратор недержавних пенсійних фондів, який нараховує виплату за договором з недержавним пенсійним фондом.

Податковим агентом платника податку – вкладника за договором пенсійного вкладу або учасника фонду банківського управління є банк, який здійснює виплати за договором пенсійного вкладу або рахунком учасника фонду банківського управління. Податковим агентом платника податку - одержувача одноразової виплати за рахунок коштів Накопичувального фонду або недержавного пенсійного фонду є адміністратор такого фонду.

Податковий агент утримує та сплачує (перераховує) до бюджету податок за ставками **18 відсотків** з:

а) 60 відсотків суми:

- одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору. Якщо вигодонабувач є страхувальником за договором, оподаткуванню підлягає величина перевищення страхової виплати над сумою внесених страхових платежів за правилами оподаткування доходів від розміщення коштів на депозитних рахунках.
- одноразової страхової виплати за договором страхування довічних пенсій, за винятком одноразової виплати за договором пенсійного вкладу, виплат з рахунка учасника фонду банківського управління, виплати пенсії на визначений строк, довічної пенсії або одноразової виплати, якщо вкладник,

учасник фонду банківського управління, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримала інвалідність I групи;

- виплати пенсії на визначений строк, що проводиться з недержавного пенсійного фонду учаснику фонду в порядку та строки, визначені законодавством;

- регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя, пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних та цільових виплат учасника фонду банківського управління, виплат довічної пенсії (довічні ануїтети), крім суми регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних та цільових виплат учасника фонду банківського управління, пенсійних виплат на визначений строк, одноразових пенсійних виплат або довічних пенсій, нарахованих та/або виплачених платнику податку - резиденту, який не досяг повноліття або має вік не менше ніж 70 років;

б) викупної суми у разі дострокового розірвання страхувальником договору довгострокового страхування життя;

в) суми коштів, з якої не було утримано (сплачено) податок та яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення.

При цьому, крім зазначених винятків, також не оподатковуються під час їх нарахування (виплати) податковим агентом:

- суми страхової виплати за договором довгострокового страхування життя, якщо внаслідок страхового випадку застрахована особа отримала інвалідність I групи;

- сума одноразової пенсійної виплати учаснику недержавного пенсійного фонду або Накопичувального фонду за рахунок коштів Накопичувального фонду.

Дохід у вигляді страхової виплати або виплати за договором пенсійного вкладу, договором довірчого управління чи за договором недержавного пенсійного забезпечення, що у разі смерті застрахованої особи сплачується вигодонабувачу або спадкоємцю платника податку, оподатковується за правилами, встановленими для оподаткування спадщини.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності

Доходи фізичних осіб - підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються за ставками. Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця.

Для фізичної особи – підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг). До переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать документально підтверджені витрати, що включаються до витрат операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт і т. п.).

Фізичні особи-підприємці подають до податкового органу податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (тобто не пізніше 9 лютого року, наступного за звітним).

Авансові платежі з ПДФО сплачуються ***до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом*** *(до 20 квітня, до 20 липня й до 20 жовтня)*. При цьому авансові внески розраховуються фізичною особою-підприємцем самостійно згідно з фактичними даними, зазначеними в Книзі обліку доходів і витрат кожного календарного кварталу.

Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується. Не сплачуватиметься такий авансовий платіж і якщо результатом розрахунку авансового платежу за відповідний календарний квартал є від'ємне значення.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в річній податковій декларації протягом ***10 календарних днів***, що настають за останнім днем граничного терміну подання декларації, з урахуванням сплаченого ним протягом року податку на доходи фізичних осіб на підставі документального підтвердження факту їх сплати.

Фізичні особи-підприємці зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат та мати підтверджуючі документи щодо походження товару, а також подавати річну податкову декларацію, в якій поряд з доходами від підприємницької діяльності мають зазначатися інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність

Особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність (адвокати, нотаріуси), зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік. Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставкою **18%**. Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Фізичні особи, які провадять незалежну

професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності.

Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року до ***1 травня року***, що настає за звітним. Сплата податку на доходи фізичних осіб здійснюється ***до 1 серпня*** року, в якому подана податкова декларація.

Особливості оподаткування доходів спеціалістів резидента Дія Сіті

Резидент Дія Сіті – платник податку, який відповідає всім таким вимогам:

1) здійснює один з видів діяльності (комп'ютерне програмування, консультування з питань інформатизації, діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням, видання комп'ютерних ігор та інших програм, надання програмних продуктів у режимі «online», освітня діяльність у галузі ІТ, кібербезпека тощо);

2) розмір місячної винагороди спеціалістам не менше 1200 євро;

3) кількість гіг-спеціалістів не менше 9;

4) сума кваліфікованого доходу юридичної особи за перші 3 місяці не менше 90 відсотків.

Контролюючі органи надають Мінцифри інформацію, необхідну для визначення відповідності юридичної особи вимогам, передбаченим Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», щодо:

- розміру заробітної плати;
- середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів юридичної особи;
- суми податкового боргу;
- щодо включення юридичної особи до реєстру неприбуткових підприємств, установ, організацій.

При оподаткуванні доходів спеціалістів резидента Дія Сіті застосовується ставка у розмірі **5 відсотків** до:

- заробітної плати;
- винагороди за гіг-контрактом;
- авторської винагороди за створення службового твору та перехід прав на службові твори.

Зменшена ставка застосовується за умови, що розмір такого доходу за рік не перевищує еквівалент *240 тисяч євро*. З суми перевищення платник самостійно доплачує податок за ставкою **18 відсотків** та подає річну податкову декларацію.

У разі, якщо резидент Дія Сіті втратив статус (за рішенням суду або встановлення не відповідності критеріям) за такий період, він самостійно має перерахувати та сплатити за власний рахунок до бюджету податок за ставкою **18 відсотків**

Звільнено від оподаткування ПДФО:

- сплачені внески роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення платника податку та/або за договорами добровільного медичного страхування в межах **30 відсотків** нарахованої заробітної плати такому працівнику;
- сплачені внески резидентом Дія Сіті за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення та/або за договорами добровільного медичного страхування платника податку – гіг-спеціаліста в межах **30 відсотків** нарахованої винагороди такому гіг-спеціалісту;
- дивіденди, які нараховуються емітентом корпоративних прав, який є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, за умови, що таким резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах не здійснювалася виплата дивідендів за акціями або іншими корпоративними правами протягом двох календарних років поспіль.

5.5. Порядок нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів, відмінних від заробітної плати, є:

а) податковий агент – для оподатковуваних доходів з джерела їх походження в Україні;

б) платник податку – для іноземних доходів та доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету.

Податковий агент, який нараховує оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок.

Усі доходи, що є об'єктом оподаткування ПДФО, підлягають оподаткування ***військовим збором*** за ставкою ***1,5%.*** Військовий збір запровадили в 2014 році як тимчасове утримання з ряду доходів, що діє до закінчення реформи Збройних сил України. Платниками військового збору є ті ж особи, які сплачують ПДФО, зокрема фізичні особи, які отримують дохід в Україні та за кордоном.

Податковим агентам та особам, відповідальним за оподаткування доходів, крім порядку перерахування ПДФО і військового збору необхідно також дотримуватися строків їх сплати, установлених Податковим кодексом для різних видів доходів (табл. 5.1).

Таблиця 5.1.

Терміни сплати ПДФО та військового збору

№ п/п	Вид оподатковуваного доходу	Відповідальний за перерахування ПДФО	Строки перерахування
1	2	3	4
1.	Заробітна плата за першу половину місяця (аванс), зарплата за другу половину місяця, винагорода за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами (далі – ЦПД), які виплачуються готівкою (кошти одержують у банку)	Податковий агент, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід платнику податків	Одночасно з поданням до банку документів на одержання коштів для виплати належних платникам податків доходів
2.	Зарплата за першу половину місяця (аванс), зарплата за другу половину місяця, винагорода за виконання робіт (надання послуг) за ЦПД, які перераховуються на банківський рахунок одержувача		Одночасно з перерахуванням грошей на банківський (картковий) рахунок одержувача
3.	Зарплата за першу половину місяця (аванс), зарплата за другу половину місяця, винагорода за виконання робіт (надання послуг) за ЦПД, які надаються в негрошовій формі або виплачуються готівкою з каси податкового агента		Протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (надання, виплати)
4.	Оподатковуваний дохід, який нараховувався, але не виплачувався (не надавався) платнику податків		Протягом 30 календарних днів після закінчення звітного місяця
5.	Дохід від надання нерухомості в оренду (суборенду), житлове наймання юрособі, приватному підприємцю, фізособі, яка займається незалежною професійною діяльністю	Орендар	Під час нарахування (виплати) орендної плати
6.	Дохід від надання нерухомості в оренду (суборенду), житлове наймання фізособі, яка не є суб’єктом господарювання	Орендодавець	Протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного кварталу
7.	Дохід у вигляді призів (виграшів) у лотерею, за участь в аматорських спортивних іграх	Особа, яка здійснює виплату	Під час виплати призів (виграшів)
8.	Іноземні доходи, інвестиційний прибуток	Одержувач доходів	До 1 серпня наступного за звітним року

Продовження табл. 5.1

1	2	3	4
9.	Дохід від продажу (обміну) нерухомого та рухомого майна іншій фізичній особі	Продавець майна	До нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу, міни
10.	Дохід від продажу (обміну) нерухомого та рухомого майна фізособою юрособі (приватному підприємцю)	Покупець майна	
11.	Дохід, отриманий у вигляді спадщини спадкоємцем-нерезидентом	Спадкоємець-нерезидент	До нотаріального оформлення об'єктів спадщини
12.	Дохід у вигляді дивідендів	Емітент корпоративних прав	Під час нарахування дивідендів
13.	Доходи від здійснення підприємницької діяльності	Фізична особа – СПД	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного терміну подання декларації
14.	Доходи від здійснення незалежної професійної діяльності	Приватні нотаріуси, адвокати	До 1 серпня року, наступного за звітним

Якщо окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню під час їх нарахування чи виплати, але не є звільненими від оподаткування, платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу податку та подати річну декларацію з цього податку. Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені для місячного податкового періоду.

Роботодавець платника податку зобов'язаний здійснити перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги:

а) за наслідками кожного звітного податкового року під час нарахування заробітної плати за останній місяць звітного року;

б) під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або у випадку одержання платником податку доходів, до яких не може застосовуватися податкова соціальна пільга;

в) під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем.

Роботодавець та/або податковий агент має право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги.

Платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу, подати податкову декларацію, а також сплатити податок з таких доходів.

Фізична особа, відповідальна за нарахування та утримання податку, сплачує його до відповідного бюджету:

а) у разі коли така фізична особа є податковим агентом, - за місцем реєстрації у контролюючих органах;

б) у разі нотаріального посвідчення договорів купівлі-продажу майна резидентами та нерезидентами, посвідчення договорів дарування чи видачі свідоцтв про право на спадщину нерезидентам – за місцем нотаріального посвідчення таких договорів (одержання свідоцтв);

в) в інших випадках – за її податковою адресою.

Обов'язок платника податку щодо подання декларації про доходи та майновий стан вважається виконаним і податкова декларація не подається, якщо такий платник податку отримував доходи:

- від податкових агентів, які згідно з цим розділом не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу;
- виключно від одного податкового агента незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу;
- від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів за якими був сплачений податок;
- у вигляді об'єктів спадщини, які оподатковуються за нульовою ставкою податку та/або з яких сплачено податок до нотаріального оформлення;
- проценту на поточний або депозитний банківський рахунок і т. п.

Податкова декларація подається до **1 травня року**, наступного за звітним, фізична особа зобов'язана самостійно до **1 серпня** цього ж року сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть платників та об'єкт оподаткування податку на доходи фізичних осіб.
2. Дайте визначення загального місячного та загального річного оподатковуваного доходу.
3. Які доходи включаються до складу загального місячного оподатковуваного доходу?

4. Які доходи не належать до складу загального місячного оподатковуваного доходу?

5. Що таке «податкова соціальна пільга» та які умови її отримання?

6. Які ставки податку на доходи фізичних осіб застосовуються в Україні?

7. В чому полягає сутність податкової знижки, у яких випадках виникає право на її застосування?

8. Як оподатковуються операції з нерухомим майном фізичної особи?

9. Охарактеризуйте механізм оподаткування операцій з рухомим майном.

10. Як оподатковуються доходи у вигляді спадщини та подарунків?

11. У які строки податок на доходи фізичних осіб перераховується до бюджету?

12. Охарактеризуйте механізм оподаткування доходів фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Тести

1. Дохід фізичної особи у вигляді заробітної плати оподатковується за ставкою:
1) 15 %;
2) 10 %;
3) 18 %;
4) 17 %.

2. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб резидента в Україні є:
1) дохід, одержаний протягом звітного періоду на території України;
2) прибуток, одержаний протягом звітного періоду на території України;
3) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерелом їх походження з України, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), іноземні доходи;
4) дохід, одержаний протягом звітного періоду за межами території України.

3. Ставка податку на доходи у вигляді процентів на депозитний рахунок складає:
1) 0%;
2) 5 %;
3) 15 %;
4) 17 %.

4. Платник податку не має права включити до податкової знижки у зменшення свого оподатковуваного доходу такі витрати:

1) частину суми процентів, сплачених за користування іпотечним житловим кредитом;
2) суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника;
3) суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника;
4) суму коштів, сплачених платником податку на косметичне лікування або пластичну хірургію.

5. Базовий розмір податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб складає:
1) 50 % прожиткового мінімуму громадян;
2) 150 % прожиткового мінімуму громадян;
3) 50 % мінімальної заробітної плати;
4) 150 % мінімальної заробітної плати.

6. До розрахунку загального місячного оподатковуваного доходу не включається дохід:
1) у вигляді дивідендів;
2) у вигляді вартості успадкованого майна;
3) отриманий платником податку як додаткове благо;
4) у вигляді аліментів.

7. Ставка податку на доходи фізичних осіб, яка застосовується до доходу, одержаного у вигляді спадщини від нерезидента, встановлюється у розмірі:
1) 5 %;
2) 0 %;
3)18 %;
4) 20 %.

8.Податкова соціальна пільга у сумі 200% від розміру базової пільги надається таким категоріям громадян:
1) учасникам бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни;
2) особам, віднесених законом до I або II категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;
3) учням, студентам, аспірантам;
4) Героям України.

9. Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину податкова соціальна пільга складає:

1) 50 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року;
2) 150 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року;
3) 200 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року;
4) 80 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного податкового року.

10. Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються згідно з правилами, встановленими для оподаткування:
1) спадщини;
2) нерухомого майна;
3) рухомого майна;
4) дивідендів.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

У березні поточного року громадянину було нараховано заробітну плату – 13850 тис. грн. У цьому ж місяці він одержав у спадщину будинок від дядька (громадянина Румунії) вартістю 859000 грн. Розрахуйте суму ПДФО та військового збору, що підлягає сплаті громадянином до бюджету, суму доходу, одержаного ним після оподаткування.

Завдання 2

У вересні поточного року працівник (визнаний постраждалим ІІ категорії внаслідок аварії на Чорнобильській АЕС) одержав заробітну плату у розмірі 6800 грн., а також телевізор у вигляді подарунку від свого роботодавця вартістю 8000 грн. Сума отриманих дивідендів від привілейованих акцій за цей же період становила 1500 грн.

Розрахуйте суму ПДФО та військового збору, що підлягає утриманню з доходів громадянина, та суму отриманого доходу після оподаткування.

Завдання 3

Протягом звітного місяця громадянин Коваленко одержав дохід у вигляді заробітної плати у розмірі 12000 грн. та лікарняні за дні хвороби у сумі 2800 грн. Розрахуйте суму ПДФО та військового збору, що підлягає утриманню з доходів громадянина, та суму отриманого доходу після оподаткування.

Завдання 4

Обчислити суму податку на доходи фізичних осіб та військового збору громадянина Швеця І.Р., а також дохід, який підлягає виплаті після оподаткування, якщо протягом місяця отримано такі доходи:

1) заробітну плату – 8920,86 грн.;
2) допомогу по тимчасовій непрацездатності – 930,60 грн.;
3) компенсацію за невикористану відпустку – 5551,75 грн.;
4) керівництвом передано у безоплатне користування комп'ютер (звичайна ціна – 6520 грн.);
5) вартість спецодягу, наданого в тимчасове виробниче користування – 860 грн.;
6) авторський гонорар за підручник – 10000 грн.;
7) дивіденди за привілейованими акціями – 14440 грн.;
8) проценти за депозитом – 560 грн.

Завдання 5

Працівник є батьком трьох дітей віком до 18 років (одна дитина визнана особою з інвалідністю). Його заробітна плата становить 10850 грн. Розрахуйте суму ПДФО та військового збору, що підлягає утриманню з доходів громадянина, та суму отриманого доходу після оподаткування.

Завдання 6

У серпні поточного року громадянка продала легковий автомобіль, ціна реалізації якого, вказана у договорі купівлі-продажу становила 546000 грн. У цьому ж місяці вона реалізувала двокімнатну квартиру, одержану три місяці назад у спадщину від прийомного батька, вартістю 332000 грн.

Розрахуйте суму ПДФО та військового збору, що підлягає утриманню з доходів громадянина, та суму отриманого доходу після оподаткування.

Приклади розв'язування ситуаційних завдань

Приклад 1

Нарахувати податок на доходи фізичних осіб та військовий збір громадянину, який є батьком двох дітей 14 і 12 років. Заява про отримання податкової соціальної пільги та копії свідоцтва про народження дітей подані до бухгалтерії. За липень нараховано заробітну плату в сумі 6850 грн.

Визначити суму заробітної плати, що підлягає виплаті.

Розв'язок:

Механізм обчислення податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати є таким:

$$ПДФО = (ЗП - ПСП) * 18\%$$

де ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

ЗП – заробітна плата, нарахована у звітному місяці;

ПСП – податкова соціальна пільга.

Податкова соціальна пільга:

Податкова пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн., (у 2022 р. *2481 грн * 1,4= 3473,40 ≈ 3470 грн.*).

При цьому граничний розмір доходу, що дає право на отримання податкової пільги одному із батьків, визначається як добуток зазначеної суми та кількості дітей. Тобто, граничний дохід, який дає право на отримання податкової соціальної пільги на двох дітей віком до 18 років – 5880 грн.

3470 * 2 = 6940 грн.

З урахуванням того, що нарахована заробітна плата громадянина становить 6850 грн. (що не перевищує граничну межу доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги), право на застосування податкової соціальної пільги у зазначеному місяці є.

Підпунктом 169.1.2 ст. 169 Податкового кодексу визначено, що платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді зарплати, на суму податкової соціальної пільги у розмірі 50% прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня звітного податкового року в розрахунку на кожну таку дитину. Прожитковий мінімум для працездатних осіб станом на 1 січня 2022 р. становить 2102 грн. Таким чином, пільга на 2-х дітей віком до 18 років становить:

2481*50% * 2 = 2481 грн.

Податок на доходи фізичних осіб:

ПДФО = (6850 – 2481) * 18% = 786,42 грн.

Військовий збір справляється за ставкою 1,5%:

ВЗ = 6850 * 1,5% = 102,75 грн.

Заробітна плата, що підлягає виплаті:

6850 – 786,42 – 102,75 = 5960,83 грн.

Висновок: із заробітної плати сума утримання податку на доходи фізичних осіб становить 786,42 грн., військового збору – 102,75 грн. Заробітна плата, що підлягає виплаті – 5960,83 грн.

Приклад 2

За 202Х рік громадянин України Карапка О. В. подав декларацію про доходи та майновий стан, довідку від роботодавця про отриману зарплату з відображенням:

- Суми нарахованої зарплати – 63 220 грн.;
- Суми податкової соціальної пільги, на яку була зменшена зарплата протягом року – 19200 грн.;
- Податку на доходи фізичних осіб, утриманого роботодавцем з нарахованої зарплати – 7923,60 грн.

Протягом року особою сплачено проценти за іпотечним житловим кредитом у сумі 12 800 грн. (площа придбаного житла – 112 $м^2$.), а також сплачено за навчання сина за І семестр 1 курсу (вересень, жовтень, листопад, грудень) – 14 500 грн. Всі понесені витрати документально підтверджені.

Крім того у звітному році він отримав у подарунок квартиру не від родича (проте від резидента). Оціночна вартість квартири – 240 000 грн.

Необхідно:

1. Визначити суму податкової знижки.
2. Провести перерахунок податку на доходи фізичних осіб за підсумками поданої декларації до податкового органу.
3. Визначити необхідність декларування подарунка та сплати податку на доходи фізичних осіб.

Розв'язок:

І. Податкова знижка:

1. Проценти за іпотечним кредитом: до складу податкової знижки платника податку - позичальника іпотечного житлового кредиту – включається частина суми процентів, що дорівнює ***добутку суми процентів, фактично сплачених платником податку протягом звітного податкового року у рахунок його погашення, на коефіцієнт***, який розраховується за такою формулою:

$$К = МП/ФП,$$

де К – коефіцієнт коригування суми сплачених процентів за іпотечним кредитом;

МП – мінімальна загальна площа житла, яка дорівнює 100 квадратних метрів;

ФП – фактична загальна площа житла, яке будується (придбається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

Якщо цей коефіцієнт є більшим одиниці, то до складу податкової знижки включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

Отже, розраховуємо коефіцієнт коригування суми сплачених процентів за іпотечним кредитом:

$$К = 100 / 112 = 0,89$$

Проценти за іпотечним житловим кредитом, що включаються до складу податкової знижки:

$$12800 * 0,89 = 11392 \text{ грн.}$$

2. Витрати на навчання сина: сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення включаються до податкової знижки. Таким чином, до податкового кредиту можна віднести суму витрат на навчання сина О. В. Карапки – 4500 грн.

3. Загальна сума податкової знижки:

$$11392 + 14500 = 25892 \text{ грн.}$$

II. Перерахунок податку на доходи фізичних осіб з урахуванням податкової знижки:

Фізичні особи мають можливість раз в рік скористатися податковою знижкою.

У Податковому кодексі України зазначено розрахунок податкової знижки. Так для її визначення платникам податків потрібно використовувати наступну формулу:

$$НС = Н – (Б-Р) * С$$

де НС — податок на доходи фізичних осіб, розрахований за результатами проведених перерахунків (податкова декларація: 12 рядок 8 додаток), оскільки при бажанні отримати податкову знижку, потрібно заповнити декларацію про майновий стан і доходи.

Б — база оподаткування податком на доходи фізичних осіб (10 рядок 8 додаток). Її визначають наступним шляхом:

$$Б = ЗП – ПСП$$

де ЗП — річна сума отриманої зарплати;

ПСП – сума податкової соціальної пільги.

С — ставка податку на доходи фізичних осіб (18%);

Н — сума податку на доходи фізичних осіб, яка утримується протягом усього року з отриманих доходів у вигляді зарплати (Н = С * Б);

Р — сума витрат, що відносяться до податкової знижки.

$$НС = 7923,60 — (63220 –19200 – 25892) * 18\% = 4660,56 \text{ грн.}$$

Отже, О. В. Карапці має бути повернено 2860,56 грн. податку на доходи фізичних осіб.

III. Оподаткування подарунка:

Відповідно Податкового кодексу України фізичні особи – резиденти, які отримують подарунок від фізичної особи – резидента, але не відносяться

до членів сім'ї першого ступеня споріднення, сплачують податок на доходи фізичних осіб за ставкою 5 % від вартості будь-якого подарунку:

ПДФО = 240 000 * 5% = 12000 грн.

Військовий збір = 240000 * 1,5% =3600 грн.

Висновок: У результаті наявності задекларованого права на податкову знижку за підсумками річного перерахунку ПДФО О.В. Карапці має бути повернено 2860,56 податку на доходи фізичних осіб. При нотаріальному оформленні дарунка у вигляді квартири має бути сплачено ПДФО в сумі 12000 грн. та військовий збір в сумі 3600 грн.

РОЗДІЛ 6. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

6.1. Платники податку на прибуток, об'єкт оподаткування

Податок на прибуток підприємств є невід'ємною складовою сучасних податкових систем як важливий інструмент регулювання соціально-економічних процесів країни. В Україні його було запроваджено ще у 1990 р. (Закон СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій»), а потім вже в рамках українського податкового законодавства, однак із запровадженням Податкового кодексу почалася нова ера податкового законодавства в Україні, і на базі саме цього документа відбулися кардинальні зміни у сфері оподаткування прибутків господарюючих суб'єктів.

Платниками податку на прибуток підприємств з числа резидентів є суб'єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами; Національний банк України та управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд.

Платниками податку з числа нерезидентів є:

- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації, а також суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності,

Об'єктом оподаткування з податку на прибуток подано на рис. 6.1.

Податкові різниці, які поширюються на всіх платників податку на прибуток, об'єднано Податковим кодексом у три групи: 1) різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів; 2) різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень); 3) різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій. Для платників податку, які провадять страхову діяльність, а також для оподаткування операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, операцій з інвестиційною нерухомістю і з біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, передбачені окремі податкові різниці. Склад податкових різниць за першою групою поданий у табл. 6.1.

Рис. 6.1. Об'єкт оподаткування з податку на прибуток підприємств

Таблиця 6.1

Перелік податкових різниць, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ)

Збільшення фінансового результату до оподаткування	Зменшення фінансового результату до оподаткування
на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів за НП(С)БО або МСФЗ	на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до ст. 138 ПКУ
на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, розрахованої за правилами податкового обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта
на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності таких активів відповідно до НП(С) БО або МСФЗ

Податкові різниці, які належать до другої групи, зумовлені операціями із формуванням та використанням резерву сумнівних боргів, забезпечень на оплату майбутніх відпусток та інших виплат персоналу, резервів банків і небанківських установ. Перелік таких податкових різниць наведений у табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Перелік податкових різниць, які виникають під час формування резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ)

<table>
<tr><th>Збільшення фінансового результату до оподаткування</th><th>Зменшення фінансового результату до оподаткування</th></tr>
<tr><td colspan="2">Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат</td></tr>
<tr><td rowspan="2">на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування майбутніх витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</td><td>на суму витрат, які відшкодовуються за рахунок резервів та забезпечень, сформованих відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</td></tr>
<tr><td>на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних витрат, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</td></tr>
<tr><td colspan="2">Резерв сумнівних боргів</td></tr>
<tr><td>на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів за НП(С)БО або МСФЗ</td><td rowspan="2">на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</td></tr>
<tr><td>на суму ви трат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам визнання її безнадійною за правилами ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів</td></tr>
<tr><td colspan="2">Резерви банків та небанківських фінансових установ</td></tr>
<tr><td rowspan="2">на перевищення розміру резерву станом на кінець податкового (звітного) періоду над лімітом, який визначається правилами податкового обліку</td><td>на суму списання активу, який відповідає ознакам безнадійної заборгованості у розмірі, визначеному правилами податкового обліку</td></tr>
<tr><td>на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак безнадійної заборгованості за правилами податкового обліку</td></tr>
<tr><td rowspan="2">на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам безнадійної заборгованості за правилами податкового обліку</td><td>на суму зменшення витрат від розформування (зменшення) тієї частини резерву, на яку зменшувався фінансовий результат до оподаткування у зв’язку з перевищенням ліміту</td></tr>
<tr><td>на суму доходів (зменшення витрат) від погашення заборгованості, списаної за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв’язку з перевищенням ліміту</td></tr>
</table>

У табл. 6.3 перелічено основні податкові різниці, які належать до третьої групи за умовним поділом Податкового кодексу.

Таблиця 6.3

Податкові різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій (ст. 140 ПКУ)

Збільшення фінансового результату до оподаткування	Зменшення фінансового результату до оподаткування
на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) під час здійснення контрольованих операцій	на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток, єдиного податку IV групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів
на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною під час здійснення контрольованих операцій	на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років
на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
на суму 30 % вартості товарів, зокрема необоротних активів, робіт і послуг, придбаних у суб'єктів, визначених пп. 140.5.4 ПКУ	

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує ***40 мільйонів гривень***, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Даний платник, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

6.2. Сутність та склад доходів звітного періоду

Відповідно до положень бухгалтерського обліку прибуток від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

У свою чергу, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за групами згідно П(с)БО 15 «Дохід» (рис. 6.2).

Рис. 6.2. Класифікація доходів підприємства згідно П(с)БО 15 «Дохід»

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід, пов’язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:
- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції не коригується на величину пов’язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:
- імовірне надходження економічних вигод, пов’язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:
- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1) сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

2) сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

3) сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

4) сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

5) сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

6) надходження, що належать іншим особам;

7) надходження від первинного розміщення цінних паперів;

8) сума балансової вартості валюти.

6.3. Сутність, склад та особливості формування витрат звітного періоду

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Головними умовами формування витрат підприємства є:

1. Документальне підтвердження наявних витрат;
2. Відношення понесених витрат до основної діяльності підприємства.

Формування витрат підприємства здійснюється згідно П(с)БО 16 «Витрати».

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
3) погашення одержаних позик;
4) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
5) балансова вартість валюти.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

До складу *прямих матеріальних витрат* включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат.

До складу *інших прямих витрат* включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу *загальновиробничих витрат* включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).
2. Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.
3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.
4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).
6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.
7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).
8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.
9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До *адміністративних витрат* відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, що включаються до виробничої собівартості продукції);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

- інші витрати, пов’язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До *інших операційних витрат* включаються:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов’язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов’язаннями, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об’єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Витрати *операційної діяльності* групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елементу операційних витрат «Матеріальні затрати». До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються такі витрати операційної діяльності як витрати на відрядження, на послуги

зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов’язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів).

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов’язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- втрати від зменшення корисності необоротних активів;
- втрати від безоплатної передачі необоротних активів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати діяльності.

6.4. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації

Під впливом навколишнього середовища та експлуатаційних навантажень відбувається спрацювання основних засобів, деформування деталей, корозія металу, зношування тертьових поверхонь тощо, яке називається фізичним зношенням. Фізичне зношення зменшує вартість основних засобів і з часом робить їх непридатними до експлуатації. Настає момент, коли подальше використання основних засобів у виробництві стає неможливим і виникає необхідність заміни такого засобу новим аналогічного призначення. Фізичне спрацювання та моральне старіння основних засобів можна усунути, застосовуючи різні форми відтворення. Відтворення необоротних активів - це процес постійного їх оновлення. Просте відтворення основних засобів відбувається через відшкодування фізичного зносу основних засобів шляхом здійснення амортизаційних відрахувань.

Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і

нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Придбані (самостійно виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс платника податку за первісною вартістю.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Слід зазначити, що використання амортизації як інструмента стимулювання підприємницької діяльності є поширеним закордоном. Його вплив виявляється, зокрема, через запровадження мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та інших необоротних активів. Зокрема, в Податковим кодексом передбачено такі мінімально допустимі строки корисного використання необоротних активів (табл. 6.4):

Таблиця 6.4

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі,	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені Податковим кодексом. У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об’єкта

основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із врахуванням строку дії права користування (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Класифікація груп нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, бази даних, фонограми, передачі організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів (табл. 6.6):

Таблиця 6.6

Методи нарахування амортизації

Назва	Формула розрахунку
прямолінійний	А = Ва : Т
зменшення залишкової вартості	А = ЗВ х (1 – $\sqrt[T]{}$ (ЛВ : ПВ))
прискореного зменшення залишкової вартості	А = ЗВ х 2 х На;
кумулятивний	А = Ва Х Кк
де А – сума амортизаційних відрахувань ВА – вартість, що амортизується ПВ – первісна вартість об'єкта основних засобів ЗВ – залишкова вартість об'єкта основних засобів ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів Т – строк корисного використання об'єкта основних засобів На – норма амортизації Кк – кумулятивний коефіцієнт	

За ***прямолінійним*** методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Наприклад, первісна вартість об'єкта основних засобів становить 5000 грн., ліквідаційна вартість – 400 грн., строк корисного використання — три роки, вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, становить 4600 грн. (5000 - 400), у такому випадку річна сума амортизації дорівнює 1533,33 грн. (4600 : 3). Відповідно, місячна сума амортизації за даним методом становитиме 127,78 грн. (1533,33:12).

Метод ***зменшення залишкової вартості*** передбачає, що річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Оскільки річна сума амортизації щороку буде різною, наведемо її розрахунок для зазначеного вище об'єкта амортизації кожного року: у перший рік сума амортизації становить 2845,50 (5000 х 56,91%), залишкова вартість об'єкта основних засобів за перший рік становить 2154,50 (5000 - 2845,50); у другий рік сума амортизації становить 1226,13 (2154,50 х 56,91%), залишкова вартість – 928,37 (2154,50 - 1226,13); у третій рік сума амортизації становить 528,37 (928,37 - 400), отже, за останній рік сума річної амортизації визначається так: від залишкової вартості на початок року віднімаємо ліквідаційну вартість.

При застосуванні методу ***прискореного зменшення залишкової вартості*** річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка

обчислюється відповідно до строку корисного використання об’єкта і подвоюється.

Наприклад, вартість об’єкта основних засобів становить 15 000 грн., ліквідаційна вартість — 500 грн., строк корисного використання — три роки.

Наведемо розрахунок суми амортизації для кожного року:

- у перший рік сума амортизації становить 9999,99 (15 000х33,3333% х 2), залишкова вартість — 5000,01грн. (15 000,00 - 9999,99);
- у другий рік сума амортизації становить 3333,37 (5000,01 х 33,3333% х 2), залишкова вартість —1666,64 (5000,01 - 3333,37);
- у третій рік сума амортизації становить 1166,64 (1666,64 - 500), як і при застосуванні попереднього методу, для визначення суми річної амортизації за останній рік від залишкової вартості на початок року віднімаємо ліквідаційну вартість.

Згідно ***кумулятивного*** методу річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об’єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Наприклад, підприємство придбало автомобіль, первісна вартість якого становить 125 000 грн., ліквідаційна вартість — 5000 грн. Строк корисного використання автомобіля – п’ять років.

Обчислимо суму амортизації, використовуючи кумулятивний метод, за кожен рік корисного використання:

- у перший рік вона становить 40 000 грн. (120 х 5/15);
- у другий рік – 32 000 грн. (120 х 4/15);
- у третій рік – 24 000 грн. (120 х 3/15);
- у четвертий рік – 6000 грн. (120 х 2/15);
- у п’ятий рік сума амортизації становить 8000 грн. (120 х 1/15).

Амортизація об’єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об’єкта, установленого платником податку, але не менше мінімально допустимого строку помісячно, починаючи з місяця, що наступає за місяцем введення об’єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації. Нарахування амортизації окремого об’єкта припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем виведення з експлуатації такого об’єкта основних засобів або передачі його до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду.

6.5. Ставки, порядок декларування та сплати податку на прибуток

Основна (базова) ставка податку на прибуток становить **18 відсотків**.

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток у розмірі 18% встановлюється ставка податку на дохід у розмірі:

- ✓ 10 відсотків від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням грального автоматів;
- ✓ 18 відсотків від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням грального автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Під час провадження діяльності з випуску та проведення лотерей встановлюється ставка податку на дохід від суми доходів у розмірі 30 відсотків.

Ставки ***0, 5, 6, 12, 15, 18*** **відсотків** застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України.

Під час провадження діяльності резидентами Дія Сіті - платниками податку на особливих умовах відповідно до Закону України "Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні" ставка податку встановлюється у розмірі **9 відсотків** бази оподаткування.

Особливості сплати авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів

Емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток. Так, зокрема, авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою **18 відсотків**. При цьому, сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.

У разі якщо дивіденди виплачуються за неповний календарний рік, то для обрахунку суми зазначеного перевищення використовується значення об'єкта оподаткування, обчислене пропорційно кількості місяців, за які сплачуються дивіденди. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

Сума попередньо сплачених протягом податкового (звітного) періоду авансових внесків з податку на прибуток під час виплати дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за такий податковий (звітний) період.

У разі якщо сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного періоду, перевищує суму нарахованого податкового

зобов'язання підприємством – емітентом корпоративних прав за такий податковий (звітний) період, сума такого перевищення переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів. А під час отримання від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду – на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових (звітних) періодів до повного його погашення.

Авансовий внесок із дивідендів не сплачують, якщо:

- дивіденди виплачують фізичним особам;
- дивіденди виплачують на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих цією компанією дивідендів, дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню;
- дивіденди виплачуються платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень Податкового кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування в період, за який виплачуються дивіденди;
- дивіденди виплачують інститути спільного інвестування.

Алгоритм обчислення «дивідендного» авансового внеску такий:

1. Визначаємо суму перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік (роки), за результатами якого(яких) виплачуються дивіденди, (позитивне значення перевищення):

Сума перевищення = Сума виплачених дивідендів – Об'єкт обкладення податком на прибуток за період, за яких виплачуються дивіденди (якщо податок на прибуток за цей період сплачено)

! Наведена формула застосовується у випадку, якщо грошове зобов'язання з податку на прибуток, нараховане за звітний рік, за підсумками якого виплачуються дивіденди, погашене. Якщо ж воно не погашене, то вся сума дивідендів, що підлягає виплаті, братиме участь у розрахунку. За умови, якщо дивіденди виплачуються відразу за декілька років, сума перевищення обчислюється за формулою окремо за кожним роком.

2. Визначаємо суму дивідендів, з якої має бути сплачено авансовий внесок у звітному (податковому) періоді. Для цього виключаємо суми, за якими авансовий внесок сплачувати не треба.

3. Порівнюємо значення, отримане з формули з пункту 2, із сумою перевищення з пункту 1 цього алгоритму.

Якщо значення з п. 2 менше-рівне значенню з п. 1 – авансовий внесок розраховується із суми, визначеної в п. 2 алгоритму.

Якщо ж значення з п. 2 більше, ніж значення, обчислене в п. 1 – авансовий внесок розраховується із суми, визначеної в п. 1 алгоритму.

Отже, суб'єкт господарювання, що прийняв рішення про виплату дивідендів учаснику товариства – резиденту, сплачує авансовий внесок з податку на прибуток до/або одночасно з виплатою дивідендів.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: **квартал, півріччя, три квартали, рік**. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду.

Річний податковий (звітний) період встановлюється для таких платників податку:

а) платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

б) виробників сільськогосподарської продукції;

в) платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний період, не перевищує 40 мільйонів гривень. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи;

г) фізичних осіб-підприємців, у тому числі таких, які обрали спрощену систему оподаткування, та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України;

ґ) суб'єктів господарювання - юридичних осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України;

д) суб'єктів господарювання - юридичних осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, щодо отриманого скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії. Сума податку на прибуток підприємств, що підлягає сплаті до бюджету контролюючою особою із прибутку контрольованої іноземної компанії, зменшується на суму корпоративного податку або аналогічного податку, що стягується згідно із законодавством іноземних держав, фактично сплаченого контрольованою іноземною компанією, включаючи податки, утримані у джерела виплати із суми доходу, отриманого контрольованою іноземною компанією. Сума, на яку може бути зменшений податок на прибуток підприємства, визначається як загальна

сума податку, що фактично сплачена контрольованою іноземною компанією за результатами відповідного податкового (звітного) періоду, пропорційна частці контролюючої особи в такій контрольованій іноземній компанії, відображеній у звіті про контрольовані іноземні компанії.

При цьому сума зменшення податку на прибуток підприємств не може перевищувати суму податкового зобов'язання юридичної особи щодо прибутку такої контрольованої іноземної компанії.

Виробники сільськогосподарської продукції можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року (стосується підприємств, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу).

Платники податку на дохід – суб'єкти, які здійснюють випуск та проведення лотерей – щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і в строки, які встановлені для квартального податкового (звітного) періоду з поданням податкової декларації з податку на прибуток.

Звітність з податку на прибуток подається разом з фінансовою звітністю підприємства у період, визначений Податковим кодексом для квартального (***40 календарних днів після закінчення звітного кварталу***) та річного звітного періоду (***60 календарних днів після закінчення звітного року***).

Проте для платників податку на прибуток, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом, встановлено інший термін подання звітності – не пізніше 10 червня року, наступного за звітним.

6.6. Пільги в оподаткуванні прибутку підприємств

Податковим кодексом визначено ряд пільг з податку на прибуток. Окремі з них визначено на постійній основі, а окремі мають тимчасовий характер.

Так, від сплати податку на прибуток звільняється прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце

роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

На період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему звільняється від оподаткування прибуток Чорнобильської АЕС, якщо такі кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему.

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду "Укриття" для реалізації міжнародної програми - Плану здійснення заходів на об'єкті "Укриття" відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку стосовно діяльності Чорнобильського фонду "Укриття" в Україні, для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації, перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС.

Перелік тимчасово діючих пільг є ширшим:

1) на період реалізації проекту модернізації Бортницької станції очистки стічних вод у рамках реалізації проекту "Реконструкція споруд очистки стічних каналізаційних вод і будівництво технологічної лінії по обробці та утилізації осадів Бортницької станції аерації", затвердженого Кабінетом Міністрів України (далі – Проєкт), звільняється від оподаткування прибуток (дохід) японських суб'єктів з реалізації Проєкту, за умови що такий прибуток (дохід) отриманий у рамках реалізації Проєкту.

2) до 1 січня 2024 року, платники податку – виробники електричної енергії за "зеленим" тарифом мають право визначати податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств з урахуванням таких особливостей:

- ✓ тимчасово, в період з 1 січня 2022 року до 1 січня 2024 року, фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду зменшується на суму нарахованого у бухгалтерському обліку і врахованого у фінансовому результаті до оподаткування доходу від продажу електричної енергії за "зеленим" тарифом у періоді з 1 січня 2022 року до 1 січня 2024 року, за яким виробник електричної енергії не отримав оплату на кінець звітного періоду;
- ✓ тимчасово з 1 січня 2022 року фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду збільшується на суму доходу у розмірі погашеної дебіторської заборгованості за продану електричну енергію за "зеленим" тарифом, на який в попередніх звітних періодах зменшувався фінансовий результат до оподаткування. Такий механізм

застосовується до повного погашення дебіторської заборгованості за електричну енергію за "зеленим" тарифом, продану з 1 січня 2022 року до 1 січня 2024 року;

3) до 1 січня 2025 року, звільняється від оподаткування прибуток підприємств - суб'єктів літакобудування, що визначені відповідно до норм статті 2 Закону України "Про розвиток літакобудівної промисловості".

4) до 31 грудня 2035 року (включно), звільняються від оподаткування:

- ✓ прибуток суб'єктів господарювання (виробництво електродвигунів клас 27.11 група 27.1 розділ 27 КВЕД ДК 009:2010), що провадять виключно діяльність з виробництва електродвигунів, призначених для транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами (одним чи декількома), що класифікуються в товарних позиціях 8603, 8701 20, 8702-8705 згідно з УКТ ЗЕД;
- ✓ прибуток суб'єктів господарювання (виробництво літієвих батарей клас 27.20 група 27.2 розділ 27 КВЕД ДК 009:2010), що провадять виключно діяльність з виробництва літій-іонних (літій-полімерних) акумуляторів, призначених для транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами (одним чи декількома), що класифікуються в товарних позиціях 8603, 8701 20, 8702-8705 згідно з УКТ ЗЕД;
- ✓ прибуток суб'єктів господарювання (виробництво зарядних пристроїв для твердих акумуляторних батарей клас 27.90 група 27.2 розділ 27 КВЕД ДК 009:2010), що провадять виключно діяльність з виробництва зарядних пристроїв для літій-іонних (літій-полімерних) акумуляторів, призначених для транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами (одним чи декількома), що класифікуються в товарних позиціях 8603, 8701 20, 8702-8705 згідно з УКТ ЗЕД;
- ✓ прибуток суб'єктів господарювання (виробництво автотранспортних засобів клас 29.10 група 29.1 розділ 29 КВЕД ДК 009:2010), що провадять виключно діяльність з виробництва транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами (одним чи декількома), що класифікуються в товарних позиціях 8701 20, 8702-8705 згідно з УКТ ЗЕД;
- ✓ прибуток суб'єктів господарювання (виробництво залізничних локомотивів і рухомого складу клас 30.20 група 30.2 розділ 30 КВЕД ДК 009:2010), що провадять виключно діяльність з виробництва електричних транспортних засобів, що класифікуються в товарній позиції 8603 (тільки самохідні вагони трамвайні та вагони метро) та/або в товарній підкатегорії 8605 00 00 00 (тільки несамохідні трамвайні вагони та вагони метро) згідно з УКТ ЗЕД;
- ✓ прибуток суб'єктів господарювання (виробництво автотранспортних засобів клас 29.10 група 29.1 розділ 29 КВЕД ДК 009:2010), що провадять виключно діяльність з виробництва транспортних засобів, оснащених двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, що працюють виключно на стисненому природному газі

метані, зрідженому природному газі метані або біогазі, що класифікуються в товарній підпозиції 8701 20, товарних позиціях 8702-8705 згідно з УКТ ЗЕД.

4) до 1 січня 2027 року, звільняється від оподаткування прибуток сільськогосподарських товаровиробників, що провадять виключно такі види діяльності згідно з КВЕД-2010: клас 01.47 (розведення та вирощування свійської птиці, за виключенням вирощування курей, одержування яєць курей та діяльності інкубаторних станцій з вирощування курей); клас 01.49 (в частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та клас 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці, за виключенням виробництва м'яса курей, витоплювання жиру курей, забою, оброблення та фасування м'яса курей), а також здійснюють діяльність з реалізації власно виробленої (вирощеної) такої продукції (за виключенням м'яса курей).

Зазначимо, що такі тимчасові пільги надаються підприємствам за умови, що вивільнені кошти (суми податку, що не сплачуються до бюджету та залишаються в розпорядженні платника податку) використовуються на створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва, впровадження новітніх технологій. Використання таких коштів має бути пов'язано з діяльністю платника податку, прибуток від якої звільняється від оподаткування.

У разі порушення напрямів цільового використання, порядку використання вивільнених коштів платник податку зобов'язаний нарахувати податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств з суми використаних не за призначенням вивільнених коштів, штрафні санкції та пеню.

6.7. Особливості оподаткування окремих категорій платників податку

Оподаткування прибутку / доходу страховиків

Страховики сплачують податок на прибуток за ставкою 18 відсотків, та податок на дохід за ставками:

1) ***0 відсотків*** за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії»;

2) ***3 відсотків*** за іншими видами страхування.

При цьому об'єкт оподаткування страховика, до якого застосовується ставка у розмірі 3 та 0 розраховується як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами співстрахування включаються до складу об'єкта оподаткування.

Нарахований страховиком податок на дохід є різницею, яка зменшує фінансовий результат до оподаткування такого страховика.

Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується:

◄ на позитивну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, що не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах);

◄ на позитивну різницю між сумою будь-яких виплат (винагород) страховим посередникам та іншим особам за надані послуги щодо укладання (пролонгації) договорів страхування та сумою нормативу витрат на виплати страховим посередникам, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Фінансовий результат до оподаткування страховика зменшується:

◄ на від’ємну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, *крім тих, які не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика*) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах).

Страховики або інші резиденти, інший нерезидент, який провадить господарську діяльність через постійне представництво, які здійснюють страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів, зобов’язані оподатковувати суми, що перераховуються, таким чином:

- у межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів "Зелена карта", а також за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації – за ставкою ***0 відсотків***;
- у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, – за ставкою ***4 відсотки*** суми, що перераховується, за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми;
- під час укладання договорів страхування або перестрахування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (у тому числі через або за посередництвом перестрахових брокерів, які в порядку, визначеному такою національною комісією, підтверджують, що перестрахування здійснено в перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеною національною комісією), а також під час укладання договорів перестрахування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту, - за ставкою ***0 відсотків***;
- в інших випадках – за ставкою ***12 відсотків*** суми таких платежів (виплат) за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат.

Оподаткування прибутку нерезидентів

Під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України та які підлягають оподаткуванню податком на прибуток, розуміються:

а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;

б) дивіденди, які сплачуються резидентом;

в) роялті;

г) фрахт та доходи від інжинірингу;

ґ) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;

д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту;

е) прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження інвестиційних активів (цінних паперів, деривативів, інших корпоративних прав);

є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;

ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;

з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів щодо брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом на території України на користь резидентів;

и) внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;

і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї);

ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів;

й) доходи від відчуження прав на видобуток та розробку родовищ корисних копалин, мінеральних джерел та інших природних ресурсів, розташованих на території України, що належать нерезиденту;

к) інші доходи від провадження нерезидентом господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту (постійному представництву іншого нерезидента) від такого нерезидента, у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.

Якщо резидент здійснює на користь нерезидента виплату доходу, то такий резидент зобов'язаний утримати податок у розмірі ***15 відсотків*** від суми доходу нерезидента, перерахувати податок до бюджету за рахунок такого нерезидента, а також задекларувати такий дохід нерезидента. Міжнародні конвенції можуть передбачати знижені ставки на податок у джерела виплати або відповідний дохід може бути взагалі звільнено від оподаткування.

Якщо дохід виплачується нерезиденту у будь-якій формі, відмінній від грошової, або якщо податок на доходи нерезидента не було утримано з відповідного доходу під час виплати (у тому числі під час виплат доходів, прирівняних за Податковим кодексом до дивідендів), такий податок підлягає нарахуванню та сплаті виходячи з такого розрахунку:

$$Пс = СД*100/(100 - СП) - СД,$$

де: Пс – сума податку до сплати;
СД – сума виплаченого доходу;
СП – ставка податку (15%).

Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, оподатковуються за ставкою ***18 відсотків*** з урахуванням того, що:

- ✓ базою оподаткування є прибуток, який розраховується як різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченою або нарахованою їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринку;
- ✓ з метою здійснення податкового контролю придбання або продаж зазначених у цьому підпункті цінних паперів може здійснюватися від імені та за рахунок нерезидента виключно його постійним представництвом або резидентом, який працює від імені, за рахунок та за дорученням такого нерезидента;
- ✓ зазначені резидент або постійне представництво нерезидента несуть відповідальність за повноту та своєчасність нарахування та внесення до бюджету податків, що справляються під час виплати нерезиденту доходів від володіння процентними або безпроцентними (дисконтними) цінними паперами.

Сума фрахту, що сплачується нерезиденту резидентом або іншим нерезидентом, який провадить господарську діяльність через постійне представництво за договорами фрахту, оподатковується за ставкою ***6 відсотків*** у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому:

- ✓ базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту;
- ✓ особами, уповноваженими справляти податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також суб'єктом спрощеного оподаткування.

Суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України ***через постійне представництво***, оподатковуються в загальному порядку.

Суми податку на прибуток, отриманого з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарювання за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку в Україні. Розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового (звітного) періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду.

Не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах:

- ✓ податок на капітал/майно та приріст капіталу;
- ✓ поштові податки;
- ✓ податки на реалізацію (продаж);
- ✓ інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються іншими податками згідно із законодавством іноземних держав.

Зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку здійснюється за умови подання письмового підтвердження контролюючого органу іншої держави щодо факту сплати такого податку та за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів.

Особливості оподаткування резидентів Дія Сіті

Спеціальний режим оподаткування прибутку резидентів Дія Сіті передбачає можливість переходу ними на оподаткування податком на прибуток підприємств за особливими умовами (аналог податку на виведений капітал), що передбачають ставку податку у розмірі ***9%*** та оподаткування лише низки операцій, таких як, зокрема:

- виплати дивідендів;
- виплати процентів на користь нерезидентів – пов'язаних осіб, або нерезидентів, зареєстрованих у державах, що є «низькоподатковими» юрисдикціями;
- надання фінансової допомоги нерезиденту Дія Сіті – платнику на спеціальному режимі, яка не підлягає поверненню, або пов'язаній фізичній особі або пов'язаній особі – нерезиденту незалежно від наявності умови про повернення, або непов'язаній особі, яка залишається неповернутою протягом 12 календарних місяців;
- безоплатне надання майна нерезиденту Дія Сіті – платнику на спеціальному режимі;
- виплати, що здійснюються у зв'язку із вкладенням в об'єкти інвестицій (в тому числі придбанням майна), що перебувають за межами території України,
- придбання майна, робіт, послуг у неплатника податку – нерезидента, та/або передача майна, робіт, послуг неплатнику податку – нерезиденту (якщо розрахунки чи постачання майна, робіт, послуг за відповідними операціями не здійснено у 360-денний чи інший строк відповідно до законодавства);
- виплата роялті в сумах перевищення ліміту та в інших окремих випадках.

При цьому окремою базою оподаткування в спеціальному режимі оподаткування резидентів Дія Сіті буде сума невідповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки», яка буде оподатковуватись за ставкою 18%.

Контрольовані операції – операції між суб'єктами господарювання, які підпадають під контроль податкових органів на предмет можливого заниження об'єкта оподаткування податком на прибуток (наприклад, це господарські операції, , що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами; зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів).

Принцип «витягнутої руки» (arm's lenth principle) визначається Керівництвом ОЕСР як принцип оподаткування взаємозалежних компаній, згідно з яким розрахунок податкових зобов'язань робиться ґрунтуючись на ринкових цінах за угодами між пов'язаними платниками податків, начебто компанії були не пов'язані.

Звітним періодом для спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті є календарний рік.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть платників податку на прибуток з числа резидентів та з числа нерезидентів.
2. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?
3. Які доходи враховуються при визначенні об'єкта оподаткування?
4. Назвіть перелік доходів, що не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податку на прибуток.
5. Які існують обмеження щодо віднесення до складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток?
6. За якою датою визнаються витрати за податковим обліком по податку на прибуток?
7. Назвіть ставки податку на прибуток.
8. Якими є особливості оподаткування прибутку неприбуткових установ і організацій?
9. Який період є звітним по податку на прибуток? Назвіть терміни сплати податку.
10. Які суб'єкти господарювання звільняються від сплати податку на прибуток?

Тести

1. Об'єктом оподаткування з податку на прибуток підприємств встановлено:
1) валовий дохід;
2) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається як фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку;
3) різниця між доходами та собівартістю товарів і послуг;
4) валовий прибуток.

2. Скільки методів нарахування амортизації основних засобів передбачено положеннями бухгалтерського обліку?
1) 5;
2) 4;
3) 6;
4) 3.

3. Для платників податку на прибуток, у яких обсяг доходу за попередній календарний рік не перевищив 40 млн. грн., звітним періодом з податку на прибуток є:
1) місяць;

2) квартал;
3) півріччя;
4) рік.

4. Податковим (звітним) періодом з податку на прибуток не визнається:
1) календарний місяць;
2) календарний квартал;
3) півріччя;
4) три квартали.

5. Що є підставою для визначення витрат платника податку на прибуток підприємств?
1) дані фінансової звітності;
2) дані податкової звітності;
3) дані податкових реєстрів;
4) дані первинних документів.

6. До доходів звітного періоду належать такі надходження підприємства:
1) доходи від первинного розміщення акцій;
2) суми попередньої оплати вартості товарів;
3) від реалізації необоротних активів;
4) сума акцизного податку.

7. При виплаті дивідендів фізичним особам – акціонерам за простими акціями:
1) авансовий внесок з податку на прибуток не сплачується, а сума дивідендів включається до складу витрат підприємства;
2) обчислюється і сплачується авансовий внесок за основною ставкою податку на прибуток;
3) сплачується авансовий внесок з податку на прибуток, а сума дивідендів не включається до складу витрат підприємства;
4) авансовий внесок з податку на прибуток не сплачується.

8. Авансовий внесок з податку на прибуток підприємств справляється у разі:
1) виплати дивідендів фізичним особам;
2) отримання дивідендів від нерезидентів;
3) отримання дивідендів від вітчизняних підприємств;
4) виплати дивідендів юридичним особам.

9. Метод нарахування амортизації основних засобів, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року або первісної вартості та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об’єкта, і подвоюється:

1) прямолінійний;
2) кумулятивний;
3) зменшення залишкової вартості;
4) прискореного зменшення залишкової вартості.

10. Основна ставка податку на прибуток підприємств складає:
1) 21 %;
2) 18 %;
3) 19 %;
4) 16 %.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Підприємство «Марічка» здійснило такі операції у І кварталі 20___ р.:

1) відвантажено готової продукції на суму 165520 грн., в т.ч. ПДВ; вартість сировини і матеріалів, що відноситься на відвантажену продукцію – 34500 грн., в т.ч. ПДВ ;
2) придбано духові шафи виробничого призначення на суму 152000 грн.;
3) сплачено рентну плату за спеціальне використання води на суму 2100 грн., у тому числі за понадлімітне використання води – 690 грн.;
4) отримано безповоротну фінансову допомогу – 12000 грн.;
5) передано приміщення у фінансовий лізинг вартістю 45000 грн.;
6) отримано дохід за договором оренди – 25200 грн.;
7) виплачено з/п працівникам та здійснено нарахування на фонд оплати праці на суму 68952 грн.;
8) отримано позику від банку – 125000 грн.;
9) реалізовано продукцію на експорт – 75000 євро, вартість сировини і матеріалів, що відноситься на експортовану продукцію – 486000 грн., в т.ч. ПДВ ;
10) нараховано плату за землю – 3106,0 грн.;
11) надано послуги з перевезення осіб пасажирським транспортом вартістю 43000 грн.;
12) нараховано амортизацію на основні засоби підприємства у кожному з місяців кварталу – 125000 грн.;

Розрахуйте суму податку на прибуток підприємств, що підлягає сплаті до бюджету.

Довідково: офіційний курс гривні щодо євро на дату подання вантажно-митної декларації до митного оформлення – 33,38 грн. за 1 євро.

Завдання 2

ПП «Едельвейс» здійснено такі господарські операції:

1. За виконанням договору № 1:

- у листопаді минулого року перераховано часткову оплату з поточного рахунку підприємства в розмірі 23000 грн. з ПДВ; оприбутковано меблі на суму 15000 грн.;
- у лютому оприбутковано офісні меблі на суму 41 000 грн., у т.ч. ПДВ;
- у березні з поточного рахунку підприємства сплачено заборгованість постачальнику.

3. Відповідно до договору підприємством виконано послуги з монтажу устаткування. Операції здійснено в такому порядку:

- у січні підприємством виконано послуги з монтажу устаткування.

Рахунок виставлено на суму 98000 грн. з ПДВ;

- у лютому на поточний рахунок підприємства отримано оплату — 12000 грн. з ПДВ;
- у березні підприємством виконано монтаж устаткування. Рахунок виставлено на суму 82000 грн. з ПДВ.

4. Витрати на відрядження у I кварталі склали:

- добові – 830 грн.;
- рахунок за готель – 3500 грн.

5. Витрати на придбання ліцензії склали – 650 грн.

6. Отримано безповоротну фінансову допомогу (січень) – 20000 грн.

7. Сума витрат, що не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою документів та підтверджених такими документами у I-му кварталі – 1050 грн.

8. Понесено витрати на організацію свята з рекламними цілями (березень) – 4000 грн.

9. Понесено витрати на святкування свята 8-го Березня – 6000 грн.

10. Понесено витрати на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів (I квартал) – 4650 грн.

11. Нараховано заробітну плату (I квартал) – 29864 грн.

12. Нараховано амортизацію основних засобів за I квартал – 15634 грн.

Відобразити господарські операції за I квартал за правилами ведення податкового обліку. Здійснити нарахування податку на прибуток за I квартал звітного року.

Завдання 3

Розрахуйте суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету акціонерним товариством «Мрія» при наявності таких операцій у першому кварталі поточного року:

№ п/п	Зміст операції	Сума
	Січень	
1.	Отримано безповоротну фінансову допомогу (грн.)	32000
2.	Одержано суму попередньої оплати за майбутню поставку готової продукції (грн.)	13500
3.	Оплачено послуги стаціонарного зв'язку відповідно до умов договору із телефонною компанією та на базі рахунків на оплату (грн.)	1350
4.	Відвантажено товар у зворотній тарі (грн.), т.ч. вартість зворотної тари (грн.)	129400 2600
5.	Вартість сировини, що була використана для виготовлення реалізованої продукції (грн.)	69300
6.	Придбано новий автобус для міжцехових перевезень персоналу (грн.)	110200
7.	Нараховано заробітну плату працівникам (грн.)	52810
8.	Отримано дивіденди від володіння акціями вітчизняного підприємства (грн.)	12300
	Лютий	
1.	6.02. Відвантажено товари на експорт, що підтверджено первинними документами, які засвідчують факт отримання доходу (євро). офіційний курс гривні щодо євро на дату подання вантажно-митної декларації до митного оформлення – 33,38 грн. за 1 євро. Вартість сировини і матеріалів, що відноситься на експортовану продукцію, в т.ч. ПДВ.	17300 323400
2	10.02. На р/р одержано кошти у повному обсязі за експортовану продукцію. Офіційний курс гривні щодо євро на дату зарахування коштів – 33,35 грн. за 1 євро	17300
3.	Придбано паливно-мастильні матеріали для вантажівок (грн.)	28000
4.	Сплачено відсотки за короткострокову банківську позику (грн.)	3500
5.	Реалізовано фасувальне обладнання (грн.), залишкова балансова вартість обладнання (грн.)	104000 89000
6.	Одержано платежі за об'єктом, переданим у фінансовий лізинг (грн.)	22000
7.	Нараховано заробітну плату працівникам (грн.)	55980
	Березень	
1.	Здійснено емісію акцій (грн.)	120000
2.	Отримано суму штрафу за рішенням органів суду (грн.)	10800
3.	Перераховано фінансову допомогу громадській організації інвалідів (грн.)	2750
4.	Виплачено дивіденди юридичним особам – акціонерам за простими акціями (грн.)	24600
5.	Отримано капітальні інвестиції з місцевого бюджету на технічне переоснащення виробничого цеху (грн.)	240000
6.	Надано послуги з перевезення пасажирів (грн.)	16200
7.	Нараховано рентну плату за спеціальне використання води (грн.)	1366
8.	Нараховано заробітну плату працівникам (грн.)	56280

Довідково:

Сума оподатковуваного прибутку попереднього звітного року – 54680 грн.;

Сума амортизаційних відрахувань у кожному з місяців кварталу – 23200 грн.

Завдання 4

Розрахуйте суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету акціонерним товариством «Краст» при наявності таких операцій у III та IV кварталах 20___ року (розрахунок за кожний квартал):

1. За виконанням договору закупівлі-продажу, що передбачає оплату коштами, підприємством придбано труби. Операції здійснено в такому порядку:

- 25.09. перераховано оплату з поточного рахунку підприємства в розмірі 36000 грн. з ПДВ;
- 02.10. оприбутковано труби – 56 000 грн.
- 03.10. перераховано оплату з поточного рахунку підприємства в розмірі 20000 грн. з ПДВ.

2. Відповідно до договору:

- 31.08. підприємством відвантажено цеглу на суму 140000 грн. з ПДВ; вартість сировини і матеріалів, що відноситься на відвантажену продукцію – 48000 грн, в т.ч. ПДВ;
- 10.10. отримано оплату на поточний рахунок підприємства в розмірі 100000 грн. з ПДВ;
- 12.10. здійснено остаточний розрахунок за договором (суму визначити).

3. За III квартал нараховано амортизацію основних засобів у розмірі 16700 грн., за IV квартал – 15730 грн.

4. Отримано кошти, що надійшли у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод — 50 000 грн. (вересень);

5. Здійснено витрати на організацію презентації, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів з рекламною метою – 8000 грн. (листопад);

6. Сума надмірно сплачених податків, що повернено підприємству з бюджету – 520 грн. (жовтень).

7. Нараховано податок на доходи фізичних осіб – 3370 грн. (III, IV квартал).

8. Здобуто емісійний дохід на суму 15000 грн. (грудень).

Завдання 5

Акціонерне товариство одержало такі показники діяльності у III кварталі поточного року:

Липень:

- Оприбутковано сировину та матеріали на суму 68900 грн.;
- Одержано міжнародну технічну допомогу – 18000 грн.;
- Надано послуги з ремонту автомобілів – 60000 грн.;
- Виплачено заробітну плату працівникам – 20000 грн.

Серпень:

- Отримано дивіденди від володіння акціями вітчизняного підприємства – 3600 грн.;
- Реалізовано станок – 13000 грн. (залишкова балансова вартість – 11900 грн.);
- Виплачено заробітну плату працівникам – 19900 грн.;

Вересень:

- Сплачено відсотки за короткострокову банківську позику – 3600 грн.;
- Відвантажено продукцію– 117800 грн., вартість сировини і матеріалів, що відноситься на відвантажену продукцію – 59800 грн.;
- Виплачено заробітну плату працівникам – 18600 грн.;

Сума амортизаційних відрахувань у кожному з місяців становила 7500 грн. Розрахуйте суму податку на прибуток підприємств, що підлягає сплаті до бюджету акціонерним товариством.

Завдання 6

АТ «Коваль» у ІІ кварталі поточного року за результатами діяльності одержало наступні показники, що підтверджені первинними документами обліку:

1. Відвантажено готову продукцію на суму 550000 грн. (без ПДВ); вартість сировини, що відноситься на собівартість відвантаженої продукції – 180 000 грн. (у т.ч. ПДВ);

2. Одержано авансові платежі від контрагента за майбутні поставки продукції на суму 42000 грн. (з урахуванням ПДВ);

3. Виплачено дивіденди за простими акціями на користь юридичних осіб – акціонерів на суму 27700 грн. за попередній звітний рік (податок на прибуток за попередній звітний рік сплачено);

4. Експортовано продукцію на суму 6300 євро. Офіційний курс євро на дату подання митної декларації становив 33,80 грн.

5. Отримано кошти на поточний рахунок за експортовану продукцію – 6300 євро. Офіційний курс євро на дату перерахування коштів – 33,20 грн.

6. Перераховано допомогу міській організації інвалідів – 2900 грн.;

7. Здійснено оплату відряджень адміністративного персоналу підприємства – 5200 грн.;

8. Надано послуги з перевезення осіб пасажирським транспортом у межах населеного пункту на суму 6600 грн.;

9. Отримано суму неустойки за рішенням господарського суду – 2500 грн.;

10. Оплачено вартість сировини, спрямованої на виготовлення напівфабрикатів – 39000 грн. (вартість без ПДВ).

Оподатковуваний прибуток підприємства за попередній звітний рік склав 66920,00 грн.

Необхідно визначити податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за звітний податковий період.

Приклади розв'язування ситуаційних завдань

Приклад 1

За минулий рік підприємством здійснено такі господарські операції:

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Нараховано амортизацію основних фондів виробничого призначення	8694
2	Нараховано ренту плату за воду, у т.ч. за понадлімітний обсяг використаної води	558 154
3	Перераховано частково попередню оплату з розрахункового рахунку підприємства за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ)	10000
4	Відвантажено товар в кількості 10 т за ціною 15000 грн./т (з ПДВ) за контрактом № 2	?
5	Нараховано заробітну плату	79202
6	Здійснено обов'язкові відрахування від нарахованої заробітної плати	?
7	Здійснено емісію акцій, що не змінила перерозподіл часток участі в капіталі підприємства	400000
8	Реалізовано цінні папери	50000
9	Надано благодійну допомогу неприбутковій організації	10000
10	Оприбутковано матеріали за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ), що відносяться на реалізовану продукцію	20000
11	Оплачено вартість виконаних у березні робіт по ремонту обладнання, у т.ч. ПДВ	100000
12	Закуплено канцелярське приладдя, у т.ч. ПДВ	568
13	Експортовано товар за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату оформлення ВМД становив 26,10 грн.)	5000 $
14	Отримано попередню оплату за контрактом № 4 (у т.ч. ПДВ)	90000
15	Отримано кошти на розрахунковий рахунок за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату отримання коштів становив 26,05 грн.)	5000 $

Відобразити операції за правилами податкового обліку з податку на прибуток. Визначити об'єкт оподаткування та суму податку на прибуток.

Довідково:

1. Підприємство зареєстровано платником ПДВ.
2. Обсяг доходу підприємства за минулий рік не перевищує 20 млн. грн.

Розв'язок:

Відобразимо господарські операції за правилами ведення податкового обліку з податком на прибуток:

№ п/п	Зміст господарської операції	Доходи звітного періоду	Витрати звітного періоду
1	Нараховано амортизацію основних фондів виробничого призначення		8694
2	Нараховано рентну плату за воду, у т.ч. за понадлімітний обсяг використаної води		404
3	Перераховано частково попередню оплату з розрахункового рахунку підприємства за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ)		-
4	Відвантажено товар в кількості 10 т за ціною 15000 грн./т (з ПДВ) за контрактом № 2 *Відображаємо за мінусом ПДВ:* *15000*10= 150000 грн.* *ПДВ =150000 / 6 = 25000 грн.* *Доходи = 150000-25000 = 125000 грн.*	125000	
5	Нараховано заробітну плату		79202
6	Здійснено обов'язкові відрахування від нарахованої заробітної плати: *79202 * 22% = 17424 грн.*		17424
7	Здійснено емісію акцій, що не змінила перерозподіл часток участі в капіталі підприємства	-	
8	Реалізовано цінні папери	50000	
9	Надано благодійну допомогу неприбутковій організації		10000
10	Оприбутковано матеріали за контрактом № 1 (у т.ч. ПДВ), що відносяться на реалізовану продукцію		16667
11	Оплачено вартість виконаних у березні робіт по ремонту обладнання - *вже було відображено по факту виконання робіт*		-
12	Закуплено канцелярське приладдя, у т.ч. ПДВ		473
13	Експортовано товар за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату оформлення ВМД становив 26,10 грн.) – 5000 дол. США	130500	
14	Отримано попередню оплату за контрактом № 4 (у т.ч. ПДВ)	-	
15	Отримано кошти на розрахунковий рахунок за контрактом № 3 (курс 1 дол. США на дату отримання коштів становив 26,05 грн.) – *враховуємо курсову різницю:* *0,05*5000 = 1800 грн.*		250
	Всього за звітний період	305500	133114

1. Фінансовий результат = Доходи звітного періоду – Витрати звітного періоду = 305500-133114 = 172386 грн.

2. Оскільки обсяг доходу підприємства за минулий рік не перевищує 20 млн. грн., таке підприємство може не здійснювати коригування фінансового результату на податкові різниці, визначені Податковим кодексом.

3. Податок на прибуток = Прибуток * ставка податку = = 172386 * 18% = 31029 грн.

Висновок: Таким чином, нарахована сума податку на прибуток за результатами господарських операції становить 31029 грн.

Приклад 2

Страхова компанія отримала за договорами страхування 1 млн грн страхових платежів, які обкладаються податком на дохід за ставкою 3%. Доходи від інших видів діяльності (інших ніж страхування) 500 тис. грн. Загальні витрати страховика від усіх видів діяльності 400 тис. грн, з яких 300 тис. грн – це витрати від страхової діяльності.

Необхідно розрахувати суму податку на прибуток та податку на дохід страховика, якщо страхові платежі не перестраховувались.

Розв'язок:

Сума податку на дохід буде становити:

1000000 * 3% = 30000 грн.

Нарахований страховиком податок на дохід є різницею, яка зменшує фінансовий результат до оподаткування такого страховика. Отже, сума податку на прибуток буде становити:

(1000000 + 500000 –400000 – 30000)*18% = 192600 грн.

Висновок: Страховик зобов'язаний сплатити податок на дохід в розмірі 30000 грн та податок на прибуток у розмірі 192600 грн.

РОЗДІЛ 7. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

7.1. Платники та об'єкт оподаткування ПДВ

Податок на додану вартість відноситься до складу непрямих податків. Це означає, що податок включається до вартості товарів (робіт, послуг) та сплачується споживачем при купівлі (не прямо), а державі його передає продавець. Економічна сутність ПДВ - податок на споживання, тому що в кінці кінців весь його тягар лягає на останнього покупця в ланцюжку продаж, тобто на споживача.

Вперше в Європі ПДВ був введений у Франції в 1953 році. Податок відомий як – TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutee). Зберігаючи єдину сутність податку, назва податку на додану вартість (ПДВ) в кожній країні різна, наприклад: ПДВ в Англії називається – VAT (Value Added Tax), в Австрії – MWSt (Mehrwertsteuer), у Фінляндії – ALV (Arvonlisavero), в Швеції – MOMS (Mervardeskatt), в Данії – MOMS (Omsaetningafgift), в Нідерландах – BTW (Belasting over de Toegevoede Waarde), в Канаді – GST (Goods and Service Tax) та PST (Provincial Sales Tax) тощо.

Система оподатковування, заснована на ПДВ, використовується в усіх країнах Європейського Союзу, а також в ряді інших країн, наприклад, в Канаді, Південній Кореї та Японії. Рівень ставки ПДВ різний й змінюється в залежності від країни в межах 15-25%.

Хоча, слід відмітити, що й досі існують ряд країн, в тому числі передових з точки зору рівня економічного розвитку, які не впровадили у своїй економічній системі податок на додану вартість. До останніх належить, наприклад, США. Є також і країни, що, після певного періоду існування податку на додану вартість, відмовилися від нього. Щодо сучасного статусу податку на додану вартість у економіці західноєвропейських країн, то цей податок має не тільки економічне, а й політичне значення, оскільки наявність такого податку є обов'язковим для країн, що вступають до Євросоюзу.

Платником ПДВ є будь-яка особа, яка:

1) підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку у разі коли загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню ПДВ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх дванадцяти календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість);

2) особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також:

- особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством.

- особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

3) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

4) особа-управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість відносно господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;

5) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг протягом останніх дванадцяти календарних місяців у сумі 1 000 000 грн., а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством (загальну чи спрощену систему оподаткування);

6) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок постачання послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку;

7) особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку.

Особливості постановки на облік платника ПДВ

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації чи прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платника ПДВ, подає до податкового органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву платника податку на додану вартість. Така заява подається особисто такою фізичною особою або безпосередньо керівником або представником юридичної особи-платника (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та повноважень) до податкового органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи. У заяві зазначаються підстави для реєстрації особи як платника податку.

Реєстраційна заява платника ПДВ має бути подана податковому органу:

а) особами, що підлягають обов'язковій реєстрації – не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій 1 000 000 грн. (без урахування ПДВ);

б) особами, що прийняли добровільне рішення про реєстрацію платниками ПДВ – не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками ПДВ та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних.

Будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ і не подала до податкового органу реєстраційної заяви, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування.

У разі добровільної реєстрації особи, можуть навести у заяві бажаний (запланований) день реєстрації як платника ПДВ, що відповідає даті початку податкового періоду (календарний місяць), з якого такі особи вважатимуться платниками ПДВ.

Заява про реєстрацію особи як платника податку подається особисто такою фізичною особою або безпосередньо керівником або представником юридичної особи-платника (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та повноважень) до контролюючого органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи.

Платники податку, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати реєстраційну заяву засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку може бути подана державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця. Електронна копія реєстраційної заяви, виготовлена шляхом сканування, передається державним реєстратором до контролюючих органів одночасно з відомостями з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця.

У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації особи як платника податку контролюючий орган зобов'язаний внести до реєстру платників податку запис про реєстрацію такої особи як платника податку з бажаного (запланованого) дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві, або протягом 5 робочих днів від дати надходження реєстраційної заяви, якщо бажаний (запланований) день реєстрації у заяві не зазначено чи такий день настає раніше дати, що припадає на останній день строку, встановленого для реєстрації платника податку контролюючим органом. Якщо бажаний (запланований) день реєстрації, зазначений у заяві особи, настає після завершення 5 робочих днів від дати надходження реєстраційної

заяви, контролюючий орган зобов'язаний внести до реєстру платників податку запис про реєстрацію такої особи як платника податку не пізніше бажаного (запланованого) дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві.

За запитом платника податку контролюючий орган надає безоплатно та безумовно протягом двох робочих днів, що настають за днем отримання такого запиту, витяг з реєстру платників податку. Витяг діє до внесення змін до реєстру.

З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, щоденно оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті:

- дані з реєстру платників податку із зазначенням найменування або прізвища, імені та по батькові платника податку, дати податкової реєстрації, індивідуального податкового номера та терміну дії реєстрації платника податку;
- інформацію про осіб, реєстрацію яких як платників податку анульовано, із зазначенням індивідуальних податкових номерів, дати анулювання, причин та підстав для анулювання реєстрації.

За запитом у електронній формі платників податку, які подають податкові декларації засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб контролюючі органи надають безоплатно протягом 5 робочих днів від дати надходження такого запиту інформацію, що оприлюднюється.

У разі зміни даних про платника податку, які стосуються податкового номера та/або найменування (прізвища, імені та по батькові), та/або місцезнаходження (місця проживання) платника ПДВ, а також встановлення розбіжностей чи помилок у записах реєстру платників податку платник податку подає заяву протягом 10 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку або виникли інші підстави для перереєстрації.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

б) ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту (далі – імпорт); з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони для їх подальшого вільного обігу на території України;

в) вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту (далі - експорт); з метою оподаткування цим податком до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони;

г) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

7.2. База оподаткування та ставки податку на додану вартість

База оподаткування *операцій з постачання товарів/послуг* визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком:

– товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
– газу, який постачається для потреб населення.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Особливості визначення бази оподаткування по окремих операціях:

1. База оподаткування *операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України*, визначається виходячи з їх договірної

(контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну товарів/послуг згідно із законодавством:

$$\boldsymbol{Бо = МВ + М + АП,}$$

де Бо – база оподаткування;

МВ – митна вартість;

АП – акцизний податок;

М – мито.

База оподаткування операцій з ввезення товарів на митну територію України у *міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі* – фактурна вартість таких товарів.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти в національну валюту здійснюється за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим Національним банком України, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а у разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання.

2. У разі коли *постачання товарів/послуг здійснюється за регульованими цінами (тарифами)*, база оподаткування визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за такими цінами (тарифами).

3. У разі постачання *необоротних активів*, у тому числі в разі їх самостійної ліквідації, переведення з виробничих у невиробничі, переведення з використання в оподатковуваних операціях для використання в неоподатковуваних, база оподаткування визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості необоротних активів, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами – виходячи з вартості їх придбання.

4. У разі *постачання товарів за договорами фінансового лізингу*, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче ціни придбання об'єкту лізингу.

5. *У разі постачання товарів/послуг без оплати, з частковою оплатою їх вартості коштами*, у межах бартерних операцій, натуральних виплат у рахунок оплати праці фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах із платником податку, постачання товарів/послуг у межах балансу платника податку для невиробничого використання, а також у разі постачання товарів/послуг пов'язаній з постачальником особі, суб'єкту господарювання, який не зареєстрований як платник податку, чи фізичній особі база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче за звичайні ціни.

6. *Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна)*, до бази оподаткування не включається. У разі коли у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.

7. У разі коли платник податку провадить підприємницьку діяльність з *постачання вживаних товарів (комісійну торгівлю)*, що придбані в осіб, не зареєстрованих як платники податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку.

Податок додається до ціни товарів (робіт, послуг). Механізм нарахування податку на додану вартість як надбавку в ціну товару подано на рис. 7.1.

Рис. 7.1. Нарахування ПДВ як надбавки в ціні товару, роботи, послуги

Ставки податку на додану вартість

При оподаткуванні ПДВ в Україні застосовуються чотири ставки: 0%, 7%, 14% та 20%.

Основна ставка податку – 20%.

Ставка 7% застосовується до операцій з постачання:

- ✓ лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;
- ✓ послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;
- ✓ послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;
- ✓ послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в

україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;

- ✓ послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування;
- ✓ пального на період воєнного стану в Україні.

Ставка 14% застосовується до бази оподаткування щодо операцій з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001 (пшениця, жито), 1003 (ячмінь), 1005 (кукурудза), 1201 (соєві боби), 1205 (насіння свиріпи або ріпаку), 1206 00 (насіння соняшнику).

Застосування ***ставки ПДВ 0%*** передбачено до:

1. Вивезення товарів за межі митної території України:

- ✓ у митному режимі експорту;
- ✓ у митному режимі реекспорту,
- ✓ у митному режимі безмитної торгівлі;
- ✓ у митному режимі вільної митної зони.

Товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо таке вивезення підтверджене митною декларацією, оформленою відповідно до вимог Митного кодексу України.

2. Постачання таких товарів:

- ✓ для заправки або забезпечення морських суден, що:

– використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої господарської діяльності, що провадиться за межами територіальних вод України;

– використовуються для рятування або подання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн;

– входять до складу Військово-Морських Сил України та відправляються за межі територіальних вод України, у тому числі на якірні стоянки;

- ✓ для заправки або забезпечення повітряних суден, що:

– виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату;

– входять до складу Повітряних Сил України та відправляються за межі повітряного кордону України, у тому числі у місця тимчасового базування;

- ✓ для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі;
- ✓ для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;

✓ магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України.

3. постачання таких послуг:

✓ міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

✓ послуги, що передбачають роботи з рухомим майном (роботи з переробки товарів, модернізація, ремонт), попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом.

✓ послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси (обслуговування повітряних суден та пасажирів в аеропорту);

✓ оренда аеропортових приміщень у частині використання для обслуговування міжнародних рейсів (офіси, стійки реєстрації та інші службові приміщення, які орендуються авіаперевізниками, що виконують міжнародні рейси).

7.3. Пільги в оподаткуванні ПДВ

Виділяють такі види пільг щодо сплати ПДВ: застосування знижених ставок (відмінних від базової – 0%,7% та 14%), операції, які визначені як такі, що не є об'єктом оподаткування та звільнені від оподаткування.

Не є об'єктом оподаткування операції з:

– випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) емітентами;

– передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;

– повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;

– передачі майна у заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або у забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;

– надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності;

– надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів;

– обігу валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України, за винятком тих, що використовуються для нумізматичних цілей;

– випуску, обігу та погашення білетів державних лотерей, запроваджених за ліцензією Міністерства фінансів України;

– виплати грошових виграшів, грошових призів і грошових винагород;

– надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу ;

– оплати вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування;

– виплат у грошовій формі заробітної плати (іншим прирівняним до неї виплатам), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування;

– виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

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

– інші операції, визначені Податковим кодексом.

Звільняються від оподаткування операції з:

– постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

– постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, в тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв.

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

– постачання товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, уповноваженому органу державної виконавчої влади, у тому числі легкових автомобілів для інвалідів, з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів,

а також операції з їх безоплатної передачі інвалідам у випадках, визначених законодавством;

– постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню;

– постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства;

– постачання реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів;

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

– імпорту майна як технічної або благодійної (гуманітарної) допомоги згідно з нормами міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або відповідно до закону;

– постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

– постачання в порядку та в межах норм, встановлених Кабінетом Міністрів України, послуг з: утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, кімнатах-розподільниках установ Міністерства внутрішніх справ України; утримання осіб у будинках для престарілих та інвалідів; харчування та облаштування на нічліг осіб, які не мають житла, у спеціально відведених для цього місцях; харчування дітей у школах, професійно-технічних училищах та громадян у закладах охорони здоров'я; харчування, забезпечення речовим майном, комунально-побутовими та іншими послугами, що надаються особам, які тримаються в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах;

– надання послуг з перевезення осіб пасажирським транспортом у межах населеного пункту, тарифи на які регулюються органом місцевого самоврядування;

– поставки культових послуг та поставки предметів культового призначення (крім підакцизних товарів) релігійними організаціями;

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

– передачі конфіскованого майна, знахідок, скарбів або майна, визнаних безхазяйними, у власність держави;

– постачання (продажу, передачі) земельних ділянок, земельних паїв, крім тих, що знаходяться під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості;

– орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів;

– безоплатної приватизації житлового фонду;

– постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першої поставки.

– подання благодійної допомоги;

– операції з поставки товарів (робіт, послуг), передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав та представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання дипломатичним персоналом цих дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з особами цього персоналу;

– операції з імпорту товарів морського промислу (риба, ссавці, мушлі, ракоподібні, водні рослини тощо, охолоджені, солоні, морожені, консервовані, перероблені в борошно або в іншу продукцію), видобутих (виловлених, вироблених) суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України до моменту їх обробки або переробки на митній території України. Операції з подальшої поставки зазначених товарів будь-якими особами оподатковуються у загальному порядку.

– операції з тимчасового ввезення на митну територію України та подальшого вивезення з митної території України (а також з ввезення на митну територію України раніше вивезеного з митної території України) товарів;

– інші види операцій, установлені Податковим кодексом України.

7.4. Порядок обчислення і сплати податку

Сума податку, що підлягає перерахуванню до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду (рис.7.2).

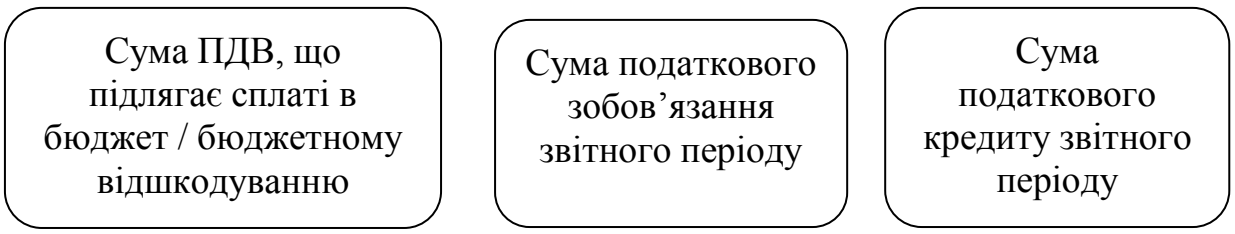


Рис. 7.2. Механізм визначення податку на додану вартість, що підлягає сплаті в бюджет суб'єктом господарювання / бюджетному відшкодуванню

Якщо за звітний період сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань, то в декларації з ПДВ відображається сума ПДВ до відшкодування з бюджету.

Податкове зобов'язання (ПЗ) — загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Дата виникнення податкових зобов'язань

1. Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а у разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

2. У разі постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою, датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки.

3. У разі постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки), умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків, датою збільшення податкових зобов'язань в частині таких відсотків вважається дата їх нарахування, згідно з умовами відповідного договору.

4. У разі коли постачання товарів/послуг через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти.

5. У разі коли постачання товарів/послуг здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше.

6. Датою виникнення податкових зобов’язань орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичної передачі об’єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу).

7. Датою виникнення податкових зобов’язань у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов’язаннями перед бюджетом.

8. Датою виникнення податкових зобов’язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення.

9. Датою виникнення податкових зобов’язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

10. Датою виникнення податкових зобов’язань виконавця довгострокових договорів (контрактів) є дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами). Довгостроковий договір (контракт) - це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання.

11. За касовим методом визначають виникнення податкового зобов’язання:

- ❖ за операціями з виконання підрядних будівельних робіт;
- ❖ постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів;
- ❖ платники податку, які постачають теплову енергію, природний газ (крім скрапленого), надають послуги з транспортування та/або розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об’єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості.

Податковий кредит — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду і яка виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі у разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів в якості внеску до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та у разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Підставою для нарахування податкового кредиту є:

1. Податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних.

8. Транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

9. Касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку);

10. У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми;

11. У разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку;

12. Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається податкова накладна, складена платником за такими операціями та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації відповідного звітного періоду;

13. Для фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти господарювання, що ввозять товари (предмети) на митну територію України

в обсягах, які підлягають оподаткуванню згідно із законодавством, оформлення митної декларації прирівнюється до подання податкової накладної.

Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України чи ввозяться на митну територію України, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку такого експортера або імпортера.

Серед документів, які дають право на податковий кредит, найпоширенішим є податкова накладна.

Податкова накладна – це документ, який платник податку на додану вартість зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (за наявності). Податкова накладна видається платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, на вимогу покупця.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом такого терміну:

- якщо податкові зобов'язання виникли з 1 по 15 число – до кінця поточного місяця;
- якщо податкові зобов'язання виникли з 16 числа до кінця поточного місяця – не пізніше 15 числа наступного місяця.

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках такі обов'язкові реквізити:

а) порядковий номер податкової накладної;

б) дата виписування податкової накладної;

в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - продавця товарів/послуг;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця). У разі постачання/придбання філією (структурним підрозділом) товарів/послуг, яка фактично є від імені головного підприємства - платника податку стороною договору, у податковій накладній, крім податкового номера платника податку додатково зазначається числовий номер такої філії (структурного підрозділу);

д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупця (отримувача) товарів/послуг;

е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;

є) ціна постачання без урахування податку;

ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;

з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;

і) код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України).

Платники податку в разі здійснення постачання товарів/послуг протягом періоду, за який складається така податкова накладна, постачання яких має безперервний або ритмічний характер (ритмічний – постачання товарів/послуг одному покупцю два та більше разів на місяць):

❖ покупцям - платникам податку – можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, ***зведені податкові накладні*** на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер протягом періоду, за який складається така податкова накладна, з урахуванням усього обсягу постачання товарів/послуг відповідному платнику протягом такого місяця;

❖ покупцям - особам, не зареєстрованим платниками податку, - можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведену податкову накладну з урахуванням всього обсягу постачання товарів/послуг таким покупцям, з якими постачання мають такий характер, протягом такого місяця.

У разі якщо станом на дату складення зазначених податкових накладних сума коштів, що надійшла на поточний рахунок продавця як оплата (передоплата) за товари/послуги, перевищує вартість поставлених товарів/послуг протягом місяця, таке перевищення вважається попередньою оплатою (авансом), на суму якої складається податкова накладна у загальному порядку не пізніше останнього дня такого місяця.

Податкова накладна може бути складена за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була складена на ці операції) у разі:

- здійснення постачання товарів/послуг за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку), розрахунки за які проводяться через касу/реєстратори розрахункових операцій або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок постачальника);
- виписки транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків, які виставляються платнику податку за послуги зв’язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер постачальника (продавця), крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;
- надання платнику податку касових чеків, що містять суму поставлених товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального та податкового номерів постачальника).

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку на додану вартість.

Податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

З метою отримання податкової накладної/розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та податкову накладну/розрахунок коригування в електронному вигляді. Такі податкова накладна/розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманими покупцем.

З метою отримання продавцем зареєстрованого в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунку коригування, що підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних покупцем, такий продавець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунок коригування в електронному вигляді. Такий розрахунок коригування вважається зареєстрованим в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманими продавцем.

Суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв’язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням терміну реєстрації, відносяться до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні, але не пізніше, ніж ***через 365 календарних днів*** з дати їх складання.

Платник податку має право зареєструвати податкову накладну та/або розрахунок коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, в якій загальна сума податку не перевищує суму **ΣНакл**, обчислену за формулою:

$$\Sigma Накл = \sum НаклОтр + \sum Митн + \sum ПопРах + \sum Овердрафт - \sum НаклВид - \sum Відшкод - \sum Перевищ,$$

де ΣНаклОтр – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних (та розрахунками коригування до таких податкових накладних)

ΣМитн – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України

ΣПопРах – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку

∑Овердрафт – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені. Показник ∑Овердрафт щокварталу (протягом перших шести робочих днів такого кварталу) підлягає автоматичному перерахунку з урахуванням показника середньомісячного розміру сум податку за останніх 12 звітних місяців

ΣНаклВид – загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

ΣВідшкод – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

ΣПеревищ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Якщо сума **ΣНакл** є меншою, ніж сума податку в податковій накладній та/або розрахунок коригування, які платник повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних, то платник зобов'язаний перерахувати потрібну суму коштів із свого поточного рахунку на свій рахунок в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи товари/послуги та основні засоби почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Якщо платник податку придбає (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що ***не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування***, то суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), ***не відносяться до податкового кредиту*** зазначеного платника.

Якщо у подальшому такі товари/послуги фактично використовуються в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування чи основні засоби переводяться до складу невиробничих або встановлено факти недостачі (крадіжки), то з метою оподаткування такі товари/послуги, основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає таке використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження), у тому випадку, якщо платник податку скористався правом на податковий кредит за цими товарами/послугами.

У разі коли платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом ***365 календарних днів*** з дати виписки податкової накладної.

У разі коли придбані та/або виготовлені товари/послуги частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, до сум податку, які платник має право віднести до податкового кредиту, включається та частка сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг в оподатковуваних операціях.

Частка використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а такі неоподатковувані операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку, проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання придбаних товарів/послуг між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.

Розрахунок частки використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями подається до органу державної податкової служби одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.

Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних

операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій.

Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінюють значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку - такого експортера або імпортера.

Звітні (податкові) періоди

Звітним (податковим) періодом є календарний місяць чи календарний квартал (рис. 7.3).

Рис. 7.3. Порядок надання податкової декларації та строки розрахунків з бюджетом

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- ✓ ***календарному місяцю*** – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

- ✓ ***календарному кварталу*** – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Для перерахування податку до бюджету орган ДПС України, надсилає органу Державної казначейської служби (ДКС) України, в якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, в якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, звітний період та сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру орган ДКС в якому відкриті рахунки платників у ***системі електронного адміністрування (СЕА) ПДВ***, не пізніше останнього дня строку, встановленого Податковим кодексом для самостійної сплати податкових зобов'язань, перераховує суми податку до бюджету.

Система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

- ❖ суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- ❖ суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- ❖ суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;
- ❖ суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- ❖ Платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

7.5. Бюджетне відшкодування ПДВ

При від'ємному значенні суми, розрахованої як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду, така сума:

- ❖ враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник за попередні звітні (податкові) періоди чи з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету;
- ❖ та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду;

❖ або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України на поточний рахунок платника податку (рис. 7.4).

Рис. 7.4. Особливості формування від'ємної різниці податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову

декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації.

До податкової декларації платником податків додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування та оригінали митних декларацій. У разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, така електронна митна декларація надається контролюючим органом за місцем митного оформлення контролюючому органу за місцем обліку такого платника податків в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону.

Механізм відшкодування ПДВ подано на рис. 7.5.

Документальна позапланова перевірка проводиться виключно щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн.

Дані Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування є публічними та оприлюднюються на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України.

Джерелом сплати бюджетного відшкодування (у тому числі заборгованості бюджету) є доходи Державного бюджету України. Суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного законодавством строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

7.6. Особливості оподаткування податком на додану вартість окремих видів діяльності

Особливості оподаткування ПДВ туристичних послуг

Туристичний продукт, як комплекс туристичних послуг, з метою оподаткування розглядається як єдина послуга. Особливості визначення ***бази оподаткування*** у сфері надання туристичних послуг:

- ❖ Базою оподаткування в разі проведення операцій з постачання туристичним оператором туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) на території України, є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги).

Рис. 7.5. Механізм відшкодування ПДВ

❖ Базою оподаткування в разі проведення операцій з постачання на території України туристичним оператором туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) за межами території України, є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги).

❖ Базою оподаткування туристичного оператора, який здійснює посередницьку діяльність на території України з укладання договорів на туристичне обслуговування з іноземними суб'єктами туристичної діяльності, є винагорода, яка нараховується (виплачується) йому таким іноземним суб'єктом туристичної діяльності, в тому числі шляхом надання права самостійно утримувати належну такому туроператору суму винагороди із коштів, сплачених замовником (споживачем) туристичних послуг.

❖ Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичним агентом, є винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором, іншими постачальниками послуг на користь такого туристичного агента, у тому числі за рахунок коштів, отриманих останнім від споживача туристичного продукту (туристичної послуги).

Суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), не відносяться до податкового кредиту та не включаються до бази оподаткування туристичного оператора.

Суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), включаються до податкового кредиту за наявності підтверджуючих документів.

Датою виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора при постачанні туристичного продукту (туристичної послуги) є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичного продукту (туристичної послуги).

Датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту туристичного оператора при придбанні товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), є дата отримання товарів/послуг, підтверджена податковою накладною.

Ставка ПДВ, що застосовується в оподаткуванні туристичних послуг – **20 відсотків.**

Оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України

Отримувач послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок за основною ставкою податку або за ставкою **7 відсотків** для відповідних послуг (що розглядалися у питанні 2).

При цьому отримувач послуг - платник ПДВ – складає податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку, яка є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту у встановленому порядку.

Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Якщо отримувача послуг зареєстровано як платника ПДВ, сума нарахованого податку включається до складу податкових зобов'язань декларації за відповідний звітний період.

Якщо отримувача послуг не зареєстровано як платника податку, то податкова накладна не складається.

Документом, що підтверджує факт постачання електронних послуг нерезидентом, є будь-який документ, що підтверджує факт оплати вартості таких послуг, у тому числі надісланий в електронній формі засобами електронного зв'язку.

Не оподатковуються послуги нерезидентів з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему, фінансування яких здійснюється за рахунок коштів міжнародної технічної допомоги, що надається на безоплатній та безповоротній основі,

Оподаткування електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташоване на митній території України

Електронні послуги – послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях.

База оподаткування операцій з постачання особою-нерезидентом фізичним особам електронних послуг визначається виходячи з вартості таких послуг.

Податок становить **20 відсотків** бази оподаткування та додається до вартості електронних послуг, крім операцій, звільнених від оподаткування податком на додану вартість.

База оподаткування і сума податку визначаються в іноземній валюті (євро або долар США).

Особа-нерезидент зобов'язана подати заяву про реєстрацію як платника податку на додану вартість, якщо за результатами попереднього календарного року загальна сума від здійснення нею операцій з постачання фізичним особам електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, сукупно перевищує суму, еквівалентну 1000000 гривень, яка обчислюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на 0

годин 1 січня відповідного року. Така заява подається до 31 березня включно відповідного календарного року, наступного за роком, у якому така особа-нерезидент досягла передбаченого у цьому пункті обсягу.

Особа-нерезидент, яка не досягла передбаченого у цьому пункті обсягу, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, може подати заяву про реєстрацію як платника податку не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку звітного (податкового) періоду, з якого така особа-нерезидент вважатиметься платником податку.

Особа-нерезидент не здійснює формування податкового кредиту з податку та не складає податкові накладні на операції з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України.

Базовим звітним (податковим) періодом для особи-нерезидента є квартал.

Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання особою-нерезидентом електронних послуг є останній день звітного (податкового) періоду, в якому здійснено оплату електронних послуг.

Особа-нерезидент, платник ПДВ, яка постачає фізичним особам електронні послуги, складає спрощену податкову декларацію і подає її в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів шляхом електронної ідентифікації протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду. Декларація подається незалежно від того, здійснювалося чи ні постачання фізичним особам електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, такою особою-нерезидентом протягом звітного (податкового) періоду.

Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату

У разі постачання культурних цінностей застосовується спеціальна схема оподаткування маржинального прибутку, отриманого дилером.

- Культурні цінності – вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріату – товари, що належать до товарних позицій за кодами 9701-9706 згідно з УКТ ЗЕД.
- Дилер – платник податку, який придбаває (набуває за іншими цивільно-правовими договорами), у тому числі шляхом ввезення на митну територію України, культурні цінності, незалежно від мети та цілей їх ввезення, з метою їх подальшого перепродажу, незалежно від того, діє така особа від свого імені або від імені іншої особи за винагороду.
- Маржинальний прибуток (без урахування податку) – це сума, отримана у вигляді різниці між ціною продажу товарів та ціною їх придбання, розрахованих за звичайними цінами.

Маржинальна схема застосовується до постачання дилером культурних цінностей, якщо такі цінності були поставлені йому однією із зазначених нижче осіб:

- особою, що не зареєстрована як платник податку;
- платником податку, якщо операція з постачання ним таких культурних цінностей звільняється від оподаткування або не підлягає оподаткуванню згідно з цим розділом;
- платником податку, якщо цим платником податку при постачанні культурних цінностей був нарахований податок за маржинальною схемою;
- авторами культурних цінностей чи їх правонаступниками.

Маржинальна схема також може застосовуватися дилером до операцій з постачання на митній території України культурних цінностей, що були ввезені дилером у митному режимі імпорту.

Базою оподаткування для операцій з постачання дилером культурних цінностей є його маржинальний прибуток (без урахування ПДВ), до якого застосовується ставка **20 відсотків.**

На зазначені операції податкова накладна не виписується, а дилер не має права на податковий кредит.

Питання для самоконтролю

1. Які категорії суб'єктів господарювання підлягають обов'язковій реєстрації як платник ПДВ?
2. За яких умов суб'єкт господарювання може добровільно зареєструватися як платник ПДВ?
3. Що є об'єктом оподаткування податком на додану вартість?
4. Що є базою оподаткування ПДВ? Назвіть особливості її визначення по окремих операціях?
5. Назвіть ставки податку на додану вартість.
6. Які групи пільг існують при справлянні ПДВ? Назвіть випадки їх застосування.
7. Яка різниця щодо відображення у податковому обліку по ПДВ операцій, що оподатковуються за ставкою 0% та операцій, що не є об'єктом оподаткування чи звільнені від оподаткування?
8. Як визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет або відшкодуванню із бюджету?
9. Дайте визначення податкового зобов'язання та податкового кредиту.
10. Яким чином визначається дата виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту?
11. Що є підставою для формування податкового кредиту?
12. Який період є звітним (податковим) по податку на додану вартість? Назвіть граничні терміни подання податкової декларації до податкового органу та терміни сплати податку.
13. За яких умов суб'єкт господарювання має право на відшкодування ПДВ? Охарактеризуйте механізм відшкодування податку.

Тести

1. За яких умов платник податку зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ:
1) оборот оподатковуваних операцій протягом останніх 12 місяців перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість);
2) оборот оподатковуваних операцій протягом останніх 12 місяців перевищує 720000 гривень (без урахування податку на додану вартість);
3) оборот оподатковуваних операцій протягом останніх 12 місяців перевищує 500000 гривень;
4) оборот оподатковуваних операцій протягом останніх 12 місяців перевищує 300 000 гривень.

2. За нульовою ставкою ПДВ оподатковуються операції з:
1) передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;
2) експорту товарів (супутніх послуг), якщо їх експорт підтверджений митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства;
3) продажу продуктів дитячого харчування;
4) виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування.

3. Який документ засвідчує право на податковий кредит з ПДВ:
1) податкова декларація;
2) розрахунок податкового кредиту;
3) податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних;
4) розшифровка податкового кредиту.

5. Не звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з:
1) вивезення товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України;
2) постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;
3) постачання реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів;
4) постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення.

6. Що видається особі, яка реєструється як платник ПДВ?
1) реєстраційне посвідчення;
2) реєстраційний номер;
3) витяг з реєстру платників ПДВ;
4) довідка про реєстрацію такої особи як платника податку.

7. Які документи подає платник, що прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, до податкового органу?
1) заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, податкову декларацію, розрахунок суми бюджетного відшкодування та оригінали митних декларацій;
2) витяг з реєстру платників ПДВ;
3) вантажні митні декларації;
4) заяву про повернення суми бюджетного відшкодування та митну декларацію.

8. Датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ у разі ввезення товарів на митну територію України є дата:
1) відвантаження товару;
2) перерахування коштів на рахунок постачальника;
3) подання митної декларації до митного оформлення;
4) переходу права власності на товар;

9. Ставки податку на додану вартість встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:
1)20% і 14%;
2)20%, 14%, 7% і 0%;
3)7% і 0%;
4)20% і 0%.

10. Як визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет?
1) база оподаткування помножена на ставку податку;
2) різниця податкового зобов'язання та податкового кредиту;
3) різниця податкового кредиту та податкового зобов'язання;
4) ціна товару (послуги) *20%/120%.

11. Сума податкового зобов'язання із ПДВ визначається платником податку як:
1) різниця між доходами та витратами;
2) різниця між базою оподаткування і податковим кредитом;
3) добуток бази оподаткування і ставки податку;
4) частка ПДВ у вартості закуплених товарів.

12. Датою виникнення податкових зобов’язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є:
1) дата відвантаження товарів;
2) дата оприбуткування коштів у касі платника податку;
3) дата списання коштів з банківського рахунка платника податку;
4) дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку.

13. Об’єктом оподаткування ПДВ не є операції з:
1) вивезення товарів за межі митної території України;
2) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу;
3) обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси;
4) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом.

14. До документів, які є підставою для нарахування податкового кредиту не є:
1) транспортний квиток;
2) готельний рахунок;
3) касовий ордер;
4) касовий чек.

15. За якою ставкою ПДВ оподатковується постачання медичних виробів?
1) 0%;
2) 20%;
3) 7%;
4) 15%.

16. За ставкою 0 % з податку на додану вартість оподатковуються операції з постачання:
1) учнівських зошитів;
2) продуктів дитячого харчування за переліком, встановленим КМУ;
3) послуг із перестрахування;
4) товарів магазинами безмитної торгівлі.

17. Контролюючий орган проводить камеральну перевірку заявлених даних у декларації з ПДВ протягом ... календарних днів, що настають за граничним терміном її отримання:
1) 10;
2) 5;
3) 30;
4) 20.

18. Постачання послуг з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси, оподатковується за ставкою ПДВ:
1) 0 %;
2) 7 %;
3) 17 %;
4) 20 %.

19. Податкова декларація з ПДВ подається за базовий звітний (податковий) місяць протягом ... календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця:
1) 10;
2) 20;
3) 30;
4) 40.

20. Суми ПДВ, не відшкодовані платникам протягом визначеного строку, вважаються заборгованістю бюджету, на суму якої нараховується пеня на рівні ... відсотків облікової ставки Національного банку України:
1) 20 %;
2) 50 %;
3) 100 %;
4) 120 %.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Протягом звітного місяця ТОВ «Макфа» здійснено такі операції:

1) Реалізовано товарів на території України на суму 400000 грн. (без урахування ПДВ).

2) Здійснено первинну емісію цінних паперів на суму 70000 грн.

3) Нараховано та виплачено заробітну плату робітникам підприємства у розмірі 39000 грн.

4) Сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із суми витрат на оплату праці працівників – 13440 грн.

5) Закуплено канцелярські товари вітчизняного виробництва на суму 400 грн. (з урахуванням ПДВ).

6) Надано благодійну допомогу міській лікарні на суму 3500 грн.

7) Експортовано товарів на суму 240000 грн.

8) Отримано від постачальника матеріали для виробництва продукції – 9000 грн. (без урахування ПДВ).

9) Придбано з ПДВ товари, вартість яких включається до складу витрат виробництва, на суму 30000 грн.

10) Надано цех у фінансовий лізинг. Отримано винагороду – 12000 грн.

Необхідно визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті в державний бюджет (відшкодуванню з бюджету) за результатами звітного місяця.

Завдання 2

Підприємством «Геракл» протягом травня поточного року здійснено такі господарські операції:

1) Реалізовано товарів на території України на суму 50000 грн. (в т.ч. ПДВ).
2) Здійснено первинну емісію цінних паперів на суму 6000 грн.
3) Нараховано та виплачено заробітну плату робітникам підприємства у розмірі 10000 грн.
4) Здійснено обов'язкові відрахування від заробітної плати працівників — 4000 грн.
5) Закуплено канцелярські товари вітчизняного виробництва на суму 390 грн. (з ПДВ).
4) Надано матеріальну допомогу міській лікарні на суму 1500 грн.
5) Експортовано товарів на суму 180000 грн.
6) Отримано від постачальника матеріали для виробництва продукції — 29000 грн. (в т.ч. ПДВ).
7) На розрахунковий рахунок надійшли кошти за надане у фінансовий лізинг устаткування — 26000 грн.
8) Отримано кошти за надане у користування приміщення – 4000 грн.

Відобразити господарські операції за правилами ведення податкового обліку з ПДВ. Визначити суму ПДВ, що належить сплаті в бюджет.

Завдання 3

Загальна сума придбаних в звітному періоді товарів, що підлягають оподаткуванню за базовою ставкою становить 24000 грн. (з ПДВ). Обсяг продажу в звітному періоді становить 44000 грн. (без суми ПДВ), в тому числі обсяг експортного продажу становить 18500 грн.

Визначити суму податку до сплати в бюджет або бюджетного відшкодування.

Завдання 4

Виробниче об'єднання за листопад одержало наступні показники:

№ п/п	Найменування товарів	Випуск (шт.)	Реалізовано (шт.)	Ціна за одиницю без ПДВ (грн.)
1.	Валізи дорожні	2365	2288	65,30
2.	Рюкзаки дитячі	1569	2959	59,40
3.	Скатерті льняні	135	384	35,0
4.	Покривала	156	419	37,90

Вартість придбаних сировини і матеріалів, що відносяться на витрати виробництва – 199400,0 грн. (у т.ч. ПДВ).

Необхідно визначити:

1. Суму ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет.

2. Вказати звітний період, терміни подання декларації та сплати податку.

Завдання 5

Протягом місяця товариство здійснило наступні операції:

- реалізацію продукції на суму 530000 грн. (з ПДВ);
- придбання основних фондів, вартість яких підлягає амортизації на суму 29800 грн. (з ПДВ);
- придбання сировини, яка відноситься до складу витрат на суму 12000 грн. (з ПДВ);
- придбання товарів невиробничого призначення на суму 14000 грн. (з ПДВ).

Визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у поточному місяці.

Завдання 6

Підприємством «Горизонт» протягом квітня, травня та червня (звітний період – місяць) встановлено здійснення таких операції:

1. Відповідно до договору (загальна сума за договором 58500 грн., включаючи ПДВ), підприємство реалізує готову продукцію. Операції були здійснені у такому порядку:
   - у квітні отримано часткову попередню оплату на поточний рахунок підприємства в сумі 30 000 грн.;
   - у травні підприємством відвантажено готову продукцію. Загальна сума по накладній склала 36000 грн.;
   - у червні отримано оплату продукції — 6000 грн.

2. У квітні оприбутковано сировину на загальну суму 29000 грн. (в т.ч. ПДВ), в т.ч. на виробництво шкільних підручників на суму 12000 грн.

3. У травні експортовано продукцію на суму 320000 грн.

4. У червні надано послуги по перевезенню вантажу за маршрутом «Стамбул – Чернівці». Вартість послуги за контрактом – 15000 грн. Відстань між Чернівцями та Стамбулом дорівнює 1230 км. Перетин державного кордону України було здійснено у пропускному пункті «Порубне», розташованому на відстані 35 км від Чернівців (місце перетину кордону підтверджується відмітками митних органів у контрольному листі до подорожного листа вантажного автомобіля в міжнародному сполученні).

Визначити суму податку на додану вартість, що підлягає сплаті в бюджет за визначені місяці. Вказати терміни подання декларації та сплати податку.

Завдання 7

ТОВ «Органік» протягом грудня (звітний період – місяць) здійснено такі операції:

01.12. Відвантажено товар на території України на суму 954800 грн. (у т.ч. ПДВ) за контрактом № 1.

02.12. Проведено оплату за сировину 98000 грн. (у т.ч. ПДВ) за контрактом № 2.

03.12. Оприбутковано сировину за контрактом № 2 на суму 60000 грн. (у т.ч. ПДВ).

06.12. Отримано кошти на розрахунковий рахунок за контрактом № 1 – 954800 грн.

07.12.Експортовано товари на суму 80000 грн. за контрактом № 3.

13.12. Оприбутковано сировину за контрактом № 2 на суму 38000 грн. (у т.ч. ПДВ).

15.12.Отримано 80000 на розрахунковий рахунок за контрактом № 3 .

20.12. На розрахунковий рахунок надійшли кошти за надане у фінансовий лізинг устаткування — 36000 грн.

22.12. Перераховано кошти за оприбутковану в минулому місяці сировину – 96890 грн. (у т.ч. ПДВ).

25.12. Нараховано заробітну плату робітникам підприємства у розмірі 25680 грн.

Визначити суму податку на додану вартість, що підлягає сплаті в бюджет за визначені місяці. Вказати терміни подання декларації та сплати податку.

Приклади розв'язування ситуаційних завдань

Приклад 1

Протягом звітного місяця ТОВ «Макфа» здійснено такі операції:

1) Реалізовано товарів на території України на суму 400000 грн. (без урахування ПДВ).

2) Здійснено первинну емісію цінних паперів на суму 70000 грн.

3) Нараховано та виплачено заробітну плату робітникам підприємства у розмірі 39000 грн.

4) Сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із суми витрат на оплату праці працівників – 13440 грн.

5) Закуплено канцелярські товари вітчизняного виробництва на суму 400 грн. (з урахуванням ПДВ).

6) Надано благодійну допомогу міській лікарні на суму 3500 грн.

7) Експортовано товарів на суму 240000 грн.

8) Отримано від постачальника матеріали для виробництва продукції – 9000 грн. (без урахування ПДВ).

9) Придбано з ПДВ товари, вартість яких включається до складу витрат виробництва, на суму 30000 грн.

10) Надано цех у фінансовий лізинг. Отримано винагороду – 12000 грн.

Необхідно визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті в державний бюджет (відшкодуванню з бюджету) за результатами звітного місяця.

Розв'язок:

Відобразимо господарські операції за правилами ведення податкового обліку з податку на додану вартість у таблиці:

№ п/п	Зміст операції	Податкове зобов'язання	Податковий кредит
1	Реалізовано товарів на території України на суму 400000 грн. (без урахування ПДВ) 400000*20%/100%=80000	80000	
2	Здійснено первинну емісію цінних паперів на суму 70000 грн – не є об'єктом оподаткування	-	-
3	Нараховано та виплачено заробітну плату робітникам підприємства у розмірі 39000 грн – не є об'єктом оподаткування	-	-
4	Сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із суми витрат на оплату праці працівників – 13440 грн – не є об'єктом оподаткування	-	-
5	Закуплено канцелярські товари вітчизняного виробництва на суму 400 грн. (з урахуванням ПДВ) 400*20%/120%= 66,67грн		66,67
6	Надано благодійну допомогу міській лікарні на суму 3500 грн. – звільняється від оподаткування	-	-
7	Експортовано товарів на суму 240000 грн.	0	-
8	Отримано від постачальника матеріали для виробництва продукції – 9000 грн. (без урахування ПДВ) 9000*20%/100%=1800грн		9000
9	Придбано з ПДВ товари, вартість яких включається до складу витрат виробництва, на суму 30000 грн 30000*20%*120%=5000 грн		5000
10	Надано цех у фінансовий лізинг. Отримано винагороду – 12000 грн 12000*20%*120%= 2000грн	2000	
Разом		82000	14067
Сума ПДВ, що підлягає сплаті в державний бюджет		82000–14067=67933 грн	

Висновок: Таким чином, сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті в бюджет ТОВ «Макфа» становить 67933 грн.

РОЗДІЛ 8. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК

8.1. Сутність та економічне значення акцизного податку

У науковій літературі акцизи визначаються як податки на предмети масового споживання, що виробляються і реалізуються в межах країни, та призначені для внутрішнього споживання товари іноземного виробництва. Встановлюються акцизи у вигляді надбавки до ринкової ціни. Залежно від методу встановлення такої надбавки розрізняють фіксовані і пропорційні ставки акцизів, які по-різному впливають на кінцеве споживання підакцизних товарів.

Залежно від характеру охоплення товарів оподаткування акцизи поділяються на специфічні та універсальні (ПДВ).

Впродовж тривалого часу основним видом непрямих податків залишалися саме специфічні акцизи, які встановлюються на окремі товари. В процесі еволюції специфічні акцизи пройшли декілька форм обкладання товарів – від площі посіву сировини, з якої виготовлявся підакцизний продукт, до критерію продуктивності знарядь виробництва підакцизного товару та сировини або напівфабрикату і, нарешті, до обкладання готового продукту. Недосконаліть названих форм обкладання акцизом (за виключенням останньої), основний зміст яких полягав у встановленні податків, виходячи з середнього виходу готової продукції з одиниці площі, сировини, середньої продуктивності знарядь виробництва, призвела до поступового витіснення їх з практики оподаткування.

Акцизний збір був введений в Україні в 1992 р. і разом з ПДВ замінив податки з обороту і реалізації. Сучасне трактування акцизного податку визначає його як непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни товарів (продукції). Як і інші непрямі податки, акцизний податок в остаточному підсумку збирається зі споживачів продукції, хоча сплачують його виробники підакцизних товарів або їх імпортери.

Товари, які обкладаються акцизним податком носять назву підакцизних товарів. Перелік оподатковуваної акцизом продукції формується відповідно до визначених цілями, серед яких, окрім фіскальної, можна виділити наступні:

— необхідність перерозподілу надвеликих доходів від виробництва і реалізації окремих видів продукції (наприклад, алкогольних напоїв, окремих видів мінеральної сировини);
— необхідність обмеження виробництва і споживання "соціально небезпечних" товарів, використання яких приносить шкоду здоров'ю людини і стану навколишнього середовища. У зв'язку з цим традиційними підакцизними товарами виступають алкогольні напої і тютюнові вироби. У деяких країнах застосовується так званий

"екологічний акциз" (наприклад, акциз на хімікати фреонового типу — в США);

— необхідність перерозподілу доходів високооплачуваних верств населення шляхом встановлення акцизу на так звані "предмети розкошів", попит на які малоеластичний за ціною. У світовій практиці в цю категорію традиційно входять яхти, мотоцикли, легкові автомобілі, а також ювелірні вироби.

В сучасних умовах перелік підакцизної продукції, який діє у вітчизняній податковій системі, в цілому відповідає класичним принципам акцизного оподаткування, включаючи в себе:

— "соціально небезпечні" товари: усі види спиртової і алкогольної продукції, широкий асортимент тютюнових виробів (курильний тютюн, сигарили, цигарки);

— "предмети розкоші" — мотоцикли, легкові автомобілі визначеної потужності);

— деякі види мінеральної сировини і продукти їх переробки (деякі види пально-мастильних матеріалів).

Поряд з фіскальною функцією акциз, як і будь-який інший податок, має і регулююче значення. Регулююча функція акцизу проявляється у декількох напрямках, серед яких можна виділити:

— вплив на обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів;

— вплив на структуру виробництва, стимулювання зростання його ефективності, підвищення якості виробленої продукції, покращення споживчих характеристик продукту;

— регулювання рентабельності виробництва підакцизних товарів.

Обмежуючий вплив акцизів на обсяги виробництва (і як наслідок — на обсяги споживання) застосовується, як правило, щодо "соціально небезпечних" товарів, головним серед яких є алкоголь. Механізм обмежувального регулювання за допомогою акцизу можна описати наступним чином. Вилучаючи у підприємства частину виручки, акциз негативно впливає на фінансовий результат діяльності підприємства, зменшуючи його зацікавленість у виробництві підакцизної продукції. Зменшення обсягу виробництва (а отже, і ринкової пропозиції) підакцизної продукції відповідно до теорії попиту і пропозиції стимулює зростання цін і при інших рівних умовах — падіння попиту. Однак ефективність даного напрямку регулюючого впливу акцизного податку суттєво залежить від того, наскільки ефективно здійснюється державний контроль за сферою обігу підакцизної продукції, наскільки міцні перешкоди для її проникнення на ринок без оподаткування акцизом.

Другий напрям регулюючого впливу акцизного податку — стимулювання зростання ефективності виробництва, підвищення якості виробленої продукції, покращення споживчих характеристик товарів — на практиці реалізується шляхом встановлення диференційованих ставок акцизу в середині товарних груп, а також за рахунок застосування

фіксованих акцизних ставок. Оподатковуючи відносно більшим акцизом низькосортний товар, держава стимулює виробника переходити на виробництво більш якісної продукції.

Вплив через акциз на рентабельність виробництва окремих товарів дає змогу певним чином знизити інтерес виробників до входження у такі сфери бізнесу, як виробництво алкоголю, тютюну, добуток мінеральної сировини. Ці виробництва об'єктивно володіють значною рентабельністю через низькі витрати і високу ринкову ціну готової продукції. Акциз вилучає в бюджет частину понаднормативного прибутку, з однієї сторони, і перешкоджає "перегріву" економіки у даних виробничих сферах — з іншої.

Наявність акцизного податку пояснюється також можливістю за допомогою диференціації ставок регулювати рівень рентабельності підакцизних товарів і враховувати ті зміни, які відбуваються на споживчому ринку внаслідок введення нових чи підвищення існуючих ставок даного податку.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

До підакцизних товарів належать:

- ❖ спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- ❖ тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- ❖ нафтопродукти, скраплений газ, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, паливо моторне альтернативне;
- ❖ автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- ❖ електрична енергія.

Акцизний податок дозволяє через цінові механізми непрямо впливати на обсяги виробництва та реалізації окремих підакцизних товарів як на митній території України, так і в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Справляння акцизного податку передбачає вирішення фінансових проблем держави за рахунок забезпечених верств населення. Воно пом'якшує регресивний вплив податків на споживання в цілому.

8.2. Платники акцизного податку, об'єкт та база оподаткування

Платниками акцизного податку є:

❖ Особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.

❖ Особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

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

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

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

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

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

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

❖ Особа – власник ввезених на митну територію України транспортних засобів, що переобладнуються у легкові автомобілі, з яких справляється акцизний податок.

❖ Постачальник електричної енергії;

❖ Особа – суб’єкт господарювання роздрібної торгівлі, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів, а саме алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, нафтопродуктів.

Об’єктами оподаткування є операції з:

❖ реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

❖ реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;

❖ ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

❖ реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

❖ реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування;

❖ переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;

❖ реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, а саме алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, нафтопродуктів.

❖ постачання електричної енергії.

База оподаткування

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

✓ вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

✓ вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

✓ вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;

✓ вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі.

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

У разі обчислення податку із застосуванням ***одночасно адвалорних та специфічних ставок*** податку базою оподаткування є база, визначена відповідно до адвалорних та специфічних ставок.

8.3. Пільги в оподаткуванні акцизним податком

Пільги в оподаткуванні акцизним податком поділяються на дві групи:

- операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню;

- операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:

- вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України. Товари (продукція) вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною декларацією, у тому числі, якщо відвантаження відбулося у звітному періоді, а вивезення (експортування) - у наступному звітному періоді і на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць наявна така митна декларація;
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру. Такі підакцизні товари (продукція) ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України;
- реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії.

Звільняються від оподаткування такі операції з підакцизними товарами:

- реалізації легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави.
- ввезення підакцизних товарів (продукції) з-за меж митної території України на митну територію України, якщо при цьому згідно із законом не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави. У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання

режиму, зобов’язана обчислити та сплатити суму податкового зобов’язання. У разі коли в зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога щодо здійснення заходів гарантування, така вимога встановлюється і для цілей акцизного податку. Податок справляється, якщо в подальшому щодо таких товарів (продукції) виникають зобов’язання зі сплати податку на додану вартість;

- безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;
- реалізації підакцизних товарів (продукції), крім нафтопродуктів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції);
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції), за умови подальшого виготовлення з такої сировини готової продукції на митній території України, з якої сплачується акцизний податок, або реалізації такої продукції (підакцизних товарів) на експорт, та пред’явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва (крім виробництва нафтопродуктів);
- ввезення на митну територію України тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію ферментованої тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або на експорт, та реалізація ферментованої тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів;
- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених Митним кодексом України;
- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі. Підставою для звільнення від сплати податку продукції, яка призначена для реалізації магазинами безмитної торгівлі, є належно оформлена митна декларація, що оформляється під час відвантаження продукції від такого виробника;
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, або як гуманітарної допомоги, наданої згідно з нормами Закону України "Про гуманітарну допомогу";
- ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб’єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу вроздріб) для

проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);

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

8.4. Механізм обчислення та сплати акцизного податку

Порядок обчислення податку з товарів, вироблених на митній території України

Суми податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, а також реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі, визначаються платником податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань.

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

Податок з товарів (продукції), реалізованих *суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі*, на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє *на двадцятий день місяця*, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом звітного кварталу.

Для пального, при виробництві якого в якості сировини використані інші оподатковувані підакцизні товари, сума податку до сплати зменшується на суму податку, розрахованого для такої сировини.

Сума податку щодо сировини, що підлягає відніманню, обчислюється із застосуванням ставок податку на таку сировину, чинних на дату реалізації пального. У разі якщо така сума перевищує суму податку з пального, виробленого з такої сировини, різниця платнику не відшкодовується.

Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін органу Державної фіскальної служби двічі на місяць – не пізніше 10 числа та не пізніше 25 числа. Продаж суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни, не може здійснюватися за

цінами, вищими за максимальні роздрібні ціни, збільшені на суму акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизних товарів.

Порядок обчислення податку з підакцизних товарів, що ввозяться на митну територію України

Суми податку з товарів (продукції), які ввозяться на митну територію України, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, а у разі, якщо митна декларація не подається – дня визначення податкових зобов'язань.

Дата виникнення податкового зобов'язання

- Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).
- Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках.
- При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі.
- При використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції).
- Датою виникнення податкових зобов'язань у разі здійснення переобладнання непідакцизного транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль є дата видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху. У цьому випадку акцизний податок сплачується власником такого транспортного засобу не пізніше дати подання документів до органу внутрішніх справ України для реєстрації або перереєстрації такого транспортного засобу.
- Датою виникнення податкових зобов'язань щодо реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів є дата здійснення розрахункової операції відповідно до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг", для безготівкових розрахунків - дата

оформлення розрахункового документа на суму проведеної операції, який підтверджує факт продажу, відвантаження, фізичного відпуску товару, а у разі реалізації товарів фізичними особами - підприємцями, які сплачують єдиний податок, - дата надходження оплати за проданий товар.

- Датою виникнення податкових зобов'язань щодо постачання електроенергії є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії.
- Датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. У цьому пункті втраченим є товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити.

Податкове зобов'язання щодо втраченого підакцизного товару (продукції) не виникає, якщо:

а) платник податку документально зафіксував ці втрати та надав контролюючим органам необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок аварії, пожежі, повені чи інших форс-мажорних обставин і його використання на митній території України є неможливим;

б) підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом. Ця вимога застосовується у разі втрати підакцизних товарів (продукції) у межах нормативів втрат, які затверджуються в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Терміни подання податкової звітності та строки сплати податку

Базовий податковий період для сплати акцизного податку відповідає *календарному місяцю.*

Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів подає *щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця* декларацію акцизного податку.

Строки сплати податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України:

- Суми податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання декларації акцизного податку.
- Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.
- Суми податку виробниками тютюнових виробів перераховуються до бюджету при придбанні марок акцизного податку на суму, розраховану з урахуванням мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок

податку, діючих відповідно до норм Податкового кодексу, з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації.

- Підприємства, які виробляють вина виноградні з додаванням спирту та міцні, вермути, інші зброджені напої з додаванням спирту, суміші із зброджених напоїв з додаванням спирту, суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями з додаванням спирту, сплачують податок при придбанні марок акцизного податку на суму, розраховану із ставок податку на готову продукцію, вироблену з виноматеріалів чи сусла, при виробництві яких використовується спирт етиловий.
- Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням іншій особі. Умовою відвантаження виробником готової продукції, виробленої з давальницької сировини, його замовнику або за його дорученням іншій особі є документальне підтвердження банківської установи про перерахування відповідної суми податку на поточний рахунок виробника.

Сплата податку в разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України

- Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.
- У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.
- Платники акцизного податку при зверненні до органів внутрішніх справ України для реєстрації або перереєстрації переобладнаного непідакцизного транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль зобов'язані пред'явити квитанції або платіжні доручення про сплату податку з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

8.5. Порядок маркування алкогольних та тютюнових виробів марками акцизного податку

Маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України. ***Марка акцизного податку*** – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

У разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах,

чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару.

Наявність наклеєної в установленому порядку марки акцизного податку встановленого зразка на пляшці (упаковці) алкогольного напою, пачці (упаковці) тютюнового виробу чи ємності (упаковці) з рідиною, що використовується в електронних сигаретах, є однією з умов для ввезення на митну територію України і продажу таких товарів споживачам, а також підтвердженням сплати податку та легальності ввезення товарів.

Кожна марка акцизного податку на тютюнові вироби повинна мати окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки.

На марку акцизного податку на сигарети, цигарки та сигарили додатково наноситься кількість штук у пачці (упаковці).

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового до 8,5 відсотка об'ємних одиниць не здійснюється.

Кожна марка акцизного податку на алкогольні напої повинна мати окремий номер та позначення про суму сплаченого акцизного податку за одиницю маркованої продукції, місяць і рік випуску марки.

Кожна марка акцизного податку на тютюнові вироби повинна мати окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки.

На марку акцизного податку на сигарети, цигарки та сигарили додатково наноситься кількість штук у пачці (упаковці).

Виробники та імпортери тютюнових виробів ведуть облік та звітують про використання марок акцизного податку за видами марок (ТІ - "тютюн імпортний", ТВ - "тютюн вітчизняний") у кількісному виразі. Кожна марка акцизного податку на рідини, що використовуються в електронних сигаретах, повинна мати окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки.

Виробники та імпортери рідин, що використовуються в електронних сигаретах, ведуть облік та звітують про використання марок акцизного податку за видами марок (РІ - "рідина імпортна", РВ - "рідина вітчизняна") у кількісному виразі.

Не підлягають маркуванню:

- ✓ алкогольні напої і тютюнові вироби, які постачаються для реалізації магазинам безмитної торгівлі безпосередньо вітчизняними виробниками такої продукції за прямими договорами, укладеними між вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів і власниками магазинів безмитної торгівлі. При цьому переміщення алкогольних напоїв і тютюнових виробів, що спрямовуються виробниками до магазинів безмитної торгівлі, здійснюється під митним контролем із застосуванням заходів гарантування доставки;

✓ алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі;

✓ еталонні (моніторингові) чи тестові зразки тютюнових виробів, які не призначені для продажу вроздріб і ввозяться на митну територію України акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на право виробництва відповідної продукції, для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);

✓ тестові зразки алкогольних напоїв, які не призначені для роздрібного продажу і ввозяться на митну територію України суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на право оптової торгівлі відповідною продукцією, для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну), але не більше 3 літрів кожного виробу;

✓ звичайні (неігристі) вина та зброджені напої, фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови, що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження.

Ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування, прийняття на комісію з метою продажу та продаж на митній території України не маркованих в установленому порядку алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, забороняються.

Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, провадиться на підставі:

– довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);

– заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку (далі - заявка-розрахунок);

– звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику, формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;

– платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Кількість марок акцизного податку, яку можуть отримати виробники алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, визначається відповідно до сплаченої суми податку. Виробники тютюнових виробів та алкогольних напоїв, для виробництва яких

не використовується спирт етиловий неденатурований, визначають потребу в марках акцизного податку з урахуванням планових щомісячних обсягів реалізації продукції.

Для одержання марок акцизного податку імпортер повинен подати продавцю таких марок заявку-розрахунок у трьох примірниках за встановленою продавцем марок формою, платіжні документи, що підтверджують внесення плати за марки та сплату податку до відповідного бюджету. Один примірник заявки-розрахунку залишається у продавця марок акцизного податку, другий - з відміткою продавця марок про сплату податку повертається імпортеру для передачі податковому органу, третій - з відміткою продавця марок залишається у покупця (імпортера). Придбані марки акцизного податку передаються покупцями марок (імпортерами) іноземним суб'єктам господарювання для маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, що підлягають подальшому ввезенню на митну територію України.

Марки акцизного податку, не використані для маркування товарів через їх пошкодження, приймаються від покупців марок для утилізації з відшкодуванням фактично сплачених сум податку відповідно до Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного податку, маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Плата за марки поверненню не підлягає.

8.6. Електронне адміністрування реалізації пального та спирту етилового

Система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕАРП та СЕ) стосується всіх суб'єктів господарювання, що здійснюють реалізацію пального, спирту етилового, включаючи всі стадії обігу пального на митній території України – від їх виробника/імпортера до суб'єктів господарювання, які реалізують пальне та етиловий спирт кінцевому споживачу. Система включає:

- ✓ електронний рахунок – рахунок платника акцизного податку, що відкритий в казначействі та на який перераховуються кошти у сумі достатній для реєстрації акцизної накладної та подачі заявок на поповнення (коригування) залишку пального (спирту етилового);
- ✓ облікову картку – електронний облік обсягів залишку пального (спирту етилового) по кожному платнику податків за кожним кодом товарної номенклатури згідно з УКТ ЗЕД та облік сум залишків коштів платника податку на електронному рахунку з урахуванням овердрафту. Кожний платник має доступ до своєї облікової картки;
- ✓ реєстр платників акцизного податку з реалізації пального та етилового спирту – ведеться ДПС, яка щодня має оприлюднювати на

офіційному веб-сайті інформацію з даного реєстру із зазначенням їх ідентифікаційних та реєстраційних даних.

Юридичні особи, постійні представництва та фізичні особи - підприємці, які здійснюватимуть реалізацію пального або спирту етилового, підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку в ДПС до початку здійснення реалізації пального або спирту етилового. Реєстрація платника акцизного податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочих дні до початку ввезення на митну територію України або до початку здійснення реалізації пального або спирту етилового заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів.

Платники акцизного податку – розпорядники акцизних складів зобов'язані зареєструвати усі акцизні склади в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Один акцизний склад реєструється виключно одним розпорядником акцизного складу. Один розпорядник акцизного складу може зареєструвати один і більше акцизних складів. Без реєстрації акцизного складу забороняється здійснення реалізації пального або отримання і реалізація спирту етилового на такому складі. Кожен акцизний склад має власний уніфікований номер у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, який автоматично присвоюється системою електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового.

ДПС після внесення осіб до реєстру платників протягом одного робочого дня надсилає Казначейству такі відомості для відкриття електронних рахунків. На такий електронний рахунок платник акцизного податку зараховує необхідну суму коштів виключно з власного поточного рахунка.

Електронний рахунок відкривається платнику акцизного податку для перерахування акцизного податку в сумі, необхідній для реєстрації платником акцизного податку заявок на поповнення обсягу залишків пального або спирту етилового.

Кошти, зараховані платником акцизного податку на електронний рахунок, автоматично перераховуються Казначейством на бюджетний рахунок, призначений для сплати акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового, протягом операційного дня, в який такі кошти зараховані на електронний рахунок.

Платник акцизного податку має право зареєструвати акцизні накладні та/або розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних, а також коригування до заявок на поповнення обсягу залишку пального та спирту еталового в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового на обсяг реалізованого пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД та умовним кодом 2711 (для пального) ($\mathbf{\Sigma}$АНакл$_{\mathbf{п}}$), обчислений за такою формулою:

$$\Sigma АНакл_{п} = \Sigma АНаклОтр + \Sigma АМитн + \Sigma ЗаявкиПоповн - \Sigma КоригЗаявкиПопов - \Sigma АНаклВид - \Sigma Втрат - \Sigma АМитнЕкспорт,$$

де **Σ**АНаклОтр – загальний обсяг пального/спирту етилового за отриманими платником акцизного податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, що підтверджено другим примірником акцизної накладної, зареєстрованим в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

ΣАМитн – загальний обсяг пального/спирту етилового, ввезеного на митну територію України, оформленого належним чином митними деклараціями, з якого сплачено акцизний податок. Показник зараховується автоматично за платниками акцизного податку в розрізі умов оподаткування пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД як обсяг пального/спирту етилового, який такі платники можуть розподілити між акцизними складами пересувними, що використовуються під час такого ввезення;

ΣЗаявкиПоповн – загальний обсяг пального/спирту етилового за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового заявками на поповнення обсягу залишку пального/спирту етилового із списанням з облікових карток коштів акцизного податку, сплаченого до бюджету, що дорівнюють сумі акцизного податку для відповідного обсягу пального/спирту етилового.

ΣКоригЗаявкиПоповн – загальний обсяг пального/спирту етилового за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового коригуваннями до заявок на поповнення обсягу залишку пального/спирту етилового, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг залишку пального/спирту етилового;

ΣАНаклВид – загальний обсяг пального/спирту етилового за виданими платником акцизного податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, що підтверджено першими примірниками акцизних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

ΣВтрат – загальний обсяг пального/спирту етилового, втраченого як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, зокрема внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов’язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального/спирту етилового, що засвідчені відповідним актом втрати, псування чи знищення пального/спирту етилового, зазначений в акцизній накладній/розрахунку коригування, зареєстрованій в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

ΣАМитнЕкспорт – загальний обсяг пального/спирту етилового, вивезеного за межі митної території України, оформленого належним чином митними деклараціями, на який складені акцизні накладні, зареєстровані в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Зміна показника **Σ**АНаклВид відбувається у день реєстрації першого примірника акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних, а зміна показника **Σ**АНаклОтр - у день реєстрації другого примірника акцизної накладної (під час ввезення пального – у день реєстрації першого примірника акцизної накладної) в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть види підакцизної продукції.
2. Які суб'єкти господарювання є платниками акцизного податку?
3. Що є об'єктом оподаткування акцизним податком?
4. Які види пільг в акцизному оподаткуванні Вам відомі?
5. Що є базою оподаткування акцизним податком?
6. Які види ставок застосовуються в акцизному оподаткуванні?
7. Який період є звітним (податковим) по акцизному податку? Назвіть граничні терміни подання податкової декларації до податкового органу та терміни сплати податку.
8. Охарактеризуйте електронне адміністрування акцизного податку.
9. Що таке акцизна накладна? Які правила її формування та реєстрації?
10. Охарактеризуйте механізм маркування підакцизних товарів.

Тести

1. До підакцизних товарів не належать:
1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
3) нафтопродукти, скраплений газ;
4) ювелірні вироби.

2. Акцизний податок – це:
1) форма вилучення в бюджет певної частини приросту вартості товарів і послуг, створених на підприємстві;
2) специфічний акциз;
3) вилучення в бюджет додаткових доходів від продажу імпортних товарів.
4) універсальний акциз.

3. Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:
1) вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;
2) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
4) реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам.

4. Платниками акцизного податку є:
1) виробники підакцизних товарів;
2) споживачі підакцизних товарів;
3) експортери підакцизних товарів;
4) неприбуткові організації.

5. Акцизний податок з транспортних засобів, що ввозяться на митну територію України, обчислюється:
1) в національній валюті;
2) в доларах США;
3) у вільно конвертованій валюті;
4) в євро.

6. Не підлягає оподаткуванню акцизним податком:
1) митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що перевозяться через територію України транзитом;
2) митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які ввозяться на територію України;
3) вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, виготовлених українськими виробниками на давальницьких умовах;
4) митна вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які вивозяться з території України.

7. Продавцем марок акцизного податку є:
1) Державна казначейська служба;
2) Державна податкова служба України;
3) органи місцевого самоврядування;
4) органи державної фінансової інспекції.

8. Платниками акцизного податку не виступає:
1) особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.
2) особа - суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.
3) фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.
4) особа, яка експортує товари за межі митної території України.

9. Марка акцизного податку - спеціальний знак:
1) для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів;
2) для маркування алкогольних напоїв, пива та тютюнових виробів, її наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів;
3) для маркування алкогольних напоїв, її наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів;
4) для маркування тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, її наявність на цих товарах підтверджує легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

10. Продаж марок акцизного податку виробникам алкогольних напоїв, для виробництва яких не використовується спирт етиловий, та тютюнових виробів проводиться:
1) виходячи з планових щодекадних обсягів реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів відповідно до заявки-розрахунку на необхідну кількість марок;
2) виходячи з планових щомісячних обсягів реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів відповідно до річної заявки-розрахунку на необхідну кількість марок;
3) виходячи з планових щоквартальних обсягів реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів відповідно до річної заявки-розрахунку на необхідну кількість марок;
4) виходячи з планових щорічних обсягів реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів відповідно до річної заявки-розрахунку на необхідну кількість марок.

11. До ставок акцизного податку належить:
1) специфічна;
2) компенсаційна;
3) абсолютна;
4) антидемпінгова.

12. Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад:
1) 6 відсотка об’ємних одиниць;
2) 7,5 відсотка об’ємних одиниць;
3) 8,5 відсотка об’ємних одиниць;
4) 9 відсотка об’ємних одиниць.

13. Суми акцизного податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів протягом … календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період:
1) 20;
2) 5;
3) 30;
4) 10.

14. Одночасно специфічні та адвалорні ставки акцизного податку застосовуються до:
1) алкогольних напоїв;
2) тютюнових виробів;
3) нафтопродуктів;
4) легкових автомобілів.

15. Ставка акцизного податку для пива та алкогольних напоїв, які підлягають реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі, становить:
1) 3 %;
2) 5 %;
3) 7 %;
4) 10 %.

16. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України є дата:
1) їх реалізації;
2) їх виробництва;
3) одержання коштів від покупця на рахунок;
4) їх оприбуткування.

17. Податок із підакцизних товарів, що ввозяться на митну територію України, обчислюється у національній валюті за курсом валюти визначеним:
1) день подання митної декларації;
2) дату реалізації товару;
3) перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару;
4) дату зарахування коштів від покупця на рахунок.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Максимальна роздрібна ціна на сигарети з фільтром «YYY» становить 70,00 грн. Фактичні обсяги реалізації сигарет – 10000 пачок (по 20 штук сигарет в пачці).

Визначити акцизний податок, що належить нарахувати на зазначений обсяг реалізації сигарет.

Завдання 2

Підприємство здійснює виробництво автомобілів «Chevrolet». У січні реалізовано:

1) 37 автомобілів із об'ємом циліндрів двигуна внутрішнього згорання з іскровим запалюванням 1600 куб. см. Ціна реалізації без податку на додану вартість та акцизного податку – 450500 грн.;

2) 28 автомобілів із об'ємом циліндрів двигуна внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення 2400 куб. см. Ціна реалізації без податку на додану вартість та акцизного податку – 525500 грн.

Один автомобіль із об'ємом циліндрів двигуна внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення 2400 куб. см. безоплатно передано працівнику підприємства. Ціна реалізації без податку на додану вартість та акцизного податку такого автомобіля 547400 грн.

Визначити суму акцизного податку та податку на додану вартість, що нарахуванню до вартості автомобіля. Вказати терміни подання податкової звітності та сплати податків.

Довідково: Офіційний курс НБУ на дату реалізації – 27,95 грн. за 1 євро; на 1 число кварталу – 28,05 грн.; на перше число місяця, в якому відбулася реалізація – 28,52 грн.; на останнє число місяця – 28,45 грн.

Завдання 3

Підприємство з виробництва нафтопродуктів за серпень реалізувало наступну продукцію:

Назва продукції	**Кількість (л)**
1. Бензин моторний: - марки А–95 - марки А-92	 1831680 2005650
2. Бензини авіаційні	1125605
3. Паливо для реактивних двигунів (гас)	1771193

Необхідно визначити суму акцизного податку, яку сплатить підприємство в бюджет.

Визначити суму ПДВ, що нараховується у зв'язку із продажем зазначеної продукції, якщо обсяг реалізації без ПДВ і акцизного податку становить 13205300 грн.

Вказати терміни подання податкової звітності в орган державної податкової служби та терміни сплати ПДВ і акцизного податку.

Довідково: Офіційний курс НБУ на дату реалізації – 31,95 грн. за 1 євро; на 1 число кварталу – 31,05 грн.; на перше число місяця, в якому відбулася реалізація – 31,52 грн.; на останнє число місяця – 31,45 грн.

Завдання 4

Підприємство-виробник лікеро-горілчаної продукції 1 вересня поточного року реалізувало продукцію:

Вид продукції	Кількість пляшок	Міцність
Лікер «Вишневий»	1222 (0,5 л.)	26^o
Горілка «Екстра»	2263 (0,5 л.)	40^o
Коньяк «Еліта»	556 (0,5 л.)	40^o
Вино кріплене «Кагор»	1260 (0,7 л.)	16^o
Пиво	6989 (0,5 л.)	8^o

Обсяг реалізації безакцизного податку і ПДВ – 153289 грн.

Необхідно:

1. Обчислити суму акцизного податку;
2. Нарахувати ПДВ відповідно до обсягу реалізації.
3. Вказати терміни подання декларації до податкового органу та терміни сплати акцизного податку.

Завдання 5

У жовтні поточного року товариство здійснило наступні операції:

1) реалізувало 200 пляшок (0,7) л ігристих вин на суму 30000 грн. (без ПДВ і АП);

2) придбало яблука, що були використані для виробництва продукції на 144000 грн. з ПДВ, причому з частини яблук було виготовлено і реалізовано фруктові консерви на суму 102000 грн., а з решти було виготовлено і відвантажено продукти дитячого харчування за переліком, встановленим КМУ на суму 99300.

3) відвантажило на експорт фруктових напоїв на суму 35000 грн.

Розрахуйте суму акцизного податку та ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, а також ціну реалізації однієї пляшки ігристого вина, яке виробляє підприємство.

Завдання 6

Прилуцька тютюнова фабрика випускає сигарети з фільтром під власною назвою «Прима». Максимальна роздрібна ціна пачки становить 52 грн.

За серпень за даними податкового обліку фактичні обсяги реалізації сигарет з фільтром «Прима» становили 65250 пачок, виходячи із того, що в пачці 20 сигарет.

Нарахувати суму акцизного податку, що належить сплаті до бюджету. Вказати терміни подання декларації з акцизного податку до податкового органу та сплати податку.

Приклади розв’язування ситуаційних завдань

Приклад 1

Максимальна роздрібна ціна на сигарети без фільтру „XXX” становить 22,00 грн. Фактичні обсяги реалізації сигарет – 8000 пачок або 160000 штук сигарет.

Визначити акцизний податок, що належить нарахувати на зазначений обсяг реалізації сигарет.

Довідково: Ставки акцизного податку на сигарети без фільтру 1306,37грн./1000 шт., адвалорна ставка – 12%. Мінімальне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби 1747,6 грн./1000 штук.

Розв'язок:

Оборот з реалізації, обчислений за максимальною роздрібною ціною становить 176 000 грн. (22 грн. х 8000 пачок).

1. Акцизний податок обчислюється:

а) за специфічною ставкою:

обсяги реалізації сигарет з фільтром – 160000 штук, ставка за 1000 – 907,20 грн., нарахована сума акцизного податку за ставками у твердих сумах з одиниці продукції становить:

160000 * 1306,37 /1000 = 209019,20 грн.;

б) за адвалорною ставкою (у відсотках до обороту з реалізації):

22 * 8000 * 12%= 21120 грн.;

в) сума акцизного податку, обчислена одночасно за специфічною та адвалорною ставками, становить:

209019,20+ 21120 = 230139,20 грн.

2. Мінімальне податкове зобов'язання у розмірі 1747,60 грн./1000 штук сигарет з фільтром, помножене на обсяги реалізованої продукції, становить:

1747,60 грн. х 160000 шт. / 1000 шт. = 279616,00 грн.

3. Обчислені суми порівнюються, і до нарахування береться сума, що має більше значення – 279616,00 грн.

Висновок: До сплати належить акцизний податок у розмірі 279616,00 грн.

Приклад 2

Підприємство здійснює виробництво автомобілів. У травні реалізовано 1 автомобіль із об'ємом циліндрів двигуна внутрішнього згорання з іскровим запалюванням 1400 куб. см. Ціна реалізації без податку на додану вартість та акцизного податку – 303750 грн.;

Довідково: Офіційний курс НБУ на дату реалізації – 27,95 грн. за 1 євро; на 1 число кварталу – 28,05 грн.; на перше число місяця, в якому відбулася реалізація – 28,52 грн.; на останнє число місяця – 28,45 грн.

Розв'язок:

Згідно статті 215.3.5-1. ставка податку (Ставка) для відповідного транспортного засобу визначається за формулою:

Ставка = Ставка базова х К двигун х К вік,

де Ставка базова – ставка податку в євро за 1 штуку транспортного засобу:

з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням та кривошипно-шатунним механізмом з об'ємом циліндрів до 3000 куб. сантиметрів (включно) – 50,0;

з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням та кривошипно-шатунним механізмом з об'ємом циліндрів понад 3000 куб. сантиметрів – 100,0;

з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем) з об'ємом циліндрів до 3500 куб. сантиметрів (включно) – 75,0;

з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем) з об'ємом циліндрів понад 3500 куб. сантиметрів – 150,0;

К двигун – коефіцієнт, що визначається діленням об'єму циліндрів двигуна внутрішнього згоряння відповідного транспортного засобу в куб. сантиметрах на 1000 куб. сантиметрів;

К вік – коефіцієнт, що дорівнює кількості повних календарних років з року, наступного за роком виробництва відповідного транспортного засобу, до року визначення ставки податку (для нових транспортних засобів та транспортних засобів, що використовувалися до одного повного календарного року, коефіцієнт дорівнює 1, а для транспортних засобів, що використовувалися понад п'ятнадцять повних календарних років, коефіцієнт дорівнює 15).

Отже, у нашому випадку ставка та відповідно сума акцизного податку:

50 євро * 28,05 (на перше число кварталу береться) * 1400/1000 * 1 (новий автомобіль за умовою задачі) = 1963,50 грн.

База оподаткування з ПДВ складає:

Вартість авто + Акцизний податок =
= 303750 + 1963,50 = 305713,50 грн.

Сума ПДВ, що підлягає нарахуванню до вартості автомобіля:

305713,50 * 20 % = 61142,7 грн.

Висновок: На автомобіль із об'ємом циліндрів двигуна внутрішнього згорання з іскровим запалюванням 1400 куб. см. нарахована сума акцизного податку становить 1963,50 грн., сума податку на додану вартість – 61142,7 тис. грн.

РОЗДІЛ 9. МИТО

9.1. Економічна сутність та види мита

При формуванні державного бюджету миту відводиться виконання ряду функцій:

- фіскальної, яка полягає в утворенні грошових фондів;
- регулюючої, яка відображає здатність держави через митно-тарифне регулювання та податкові механізми впливати на активізацію міжнародної торгівлі, залучення інвестиційних ресурсів;
- протекціоністської – захист національного ринку, конкурентоздатність вітчизняного виробництва;
- політичної – як відповідь на дії іноземних держав (партнерська підтримка або ж навпаки – опозиційна) (рис. 9.1).

Рис. 9.1. Функції мита

Мито володіє усіма основними ознаками та рисами податку, в тому числі безеквівалентністю та безповоротністю і як непрямому податку, що встановлюється на імпортні, експортні та транзитні товари, йому притаманні такі риси:

1) сплата мита носить обов'язковий характер і забезпечується державним примусом;

2) мито стягується без зустрічної відплати і тільки на підставі норми Закону;

3) надходження від мита не можуть призначатись для фінансування конкретних державних видатків;

4) при стягненні мита завжди має місце перехід права власності на величину митного стягнення від власника товару, що обкладається митом, до держави.

Необхідність сплати мита виникає у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон. Відсутність факту переміщення товарів через митний кордон унеможливлює стягнення такого обов'язкового платежу. Таким чином, сплата мита обумовлена вступом особи в митно-правові відносини, які виникають з приводу переміщення товарів через митний кордон. Таким

чином, мито виступає в якості своєрідної плати за отримання особою права на переміщення товарів через митний кордон. Незважаючи на фіскальний характер мита, цьому платежу властиві риси, не притаманні іншим обов'язковим платежам, що дає можливість розглядати його як самостійний вид обов'язкових платежів, що займає проміжну ланку між податками і зборами.

Митне регулювання здійснюється відповідно до Закону України «Про Митний тариф України» на основі таких принципів:

1) виключної юрисдикції України на її митній території;
2) виключної компетенції митних органів України щодо здійснення митної справи;
3) законності;
4) єдиного порядку переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України;
5) системності та ефективності;
6) дотримання прав та охоронюваних законом інтересів фізичних і юридичних осіб;
7) гласності та прозорості.

Класифікацію мита подано на рис. 9.2.

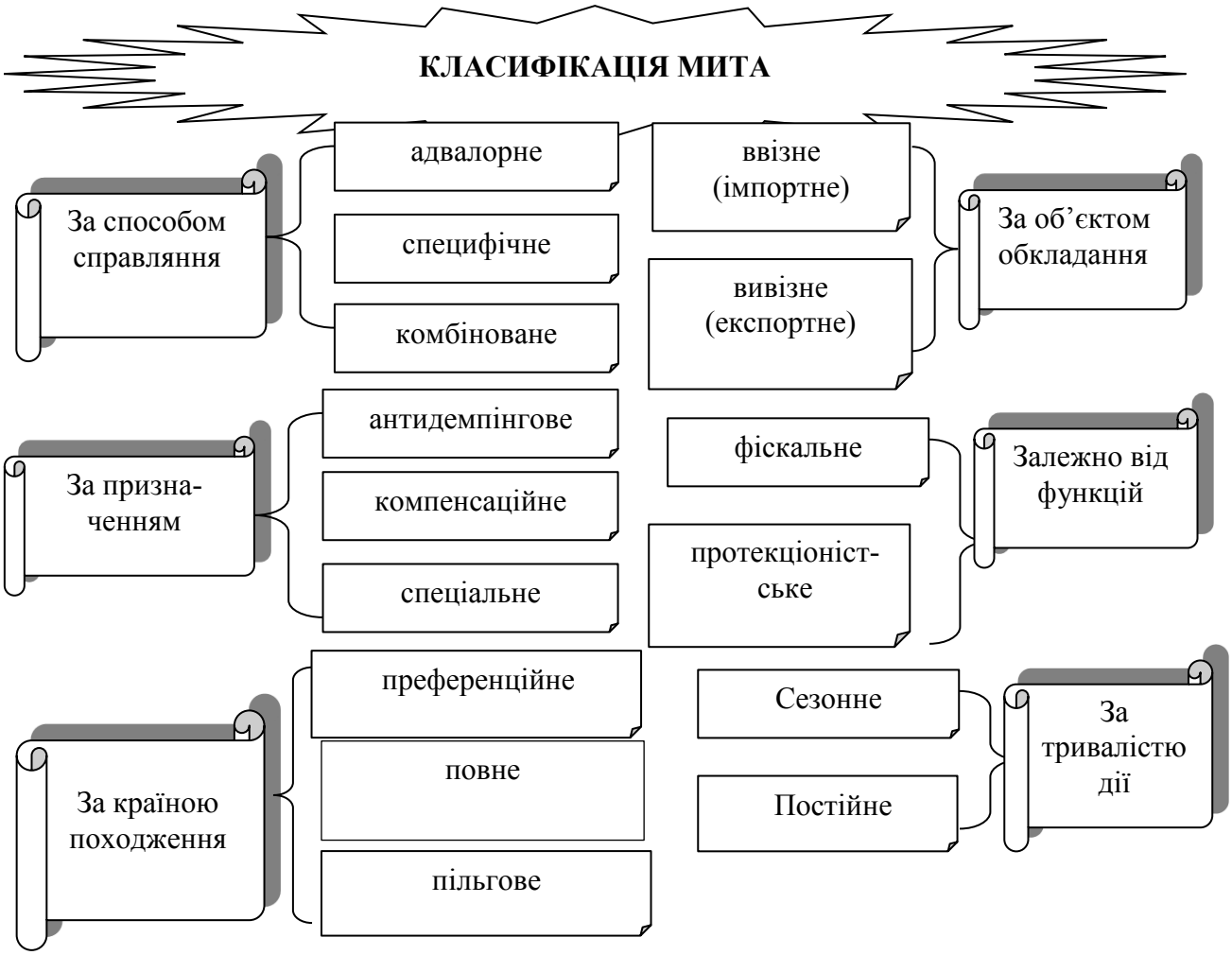


Рис. 9.2. Класифікація мита

Законодавство України[56] передбачає застосування Україною таких видів мита:

- ✓ *адвалерне* – мито що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- ✓ *специфічне* – це мито, яке нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- ✓ *комбіноване* – поєднує обидва ці види митного обкладення.
- ✓ *ввізне мито* – нараховується на товари та інші предмети при їх ввезенні на митну територію України;
- ✓ *вивізне мито* – нараховується на товари та інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України;
- ✓ *сезонне мито* – може встановлюватися на окремі товари та інші предмети на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита;
- ✓ повне – ввізне мито, що застосовується до всіх інших товарів
- ✓ *преференційне мито* – ввізне мито, що застосовується до товарів, які походять з держав, що входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, й у разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України.
- ✓ *пільгове* – ввізне мито, що застосовується до товарів, що походять із країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, котрий означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мит, за винятком випадків, коли зазначені мита та пільги щодо них установлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму.
- ✓ особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне.

Спеціальне мито встановлюється:

- як засіб захисту національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику;
- як заходи у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Антидемпінгове мито встановлюється у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Компенсаційне мито встановлюється у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що

[56] Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI URL:http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.60.0

заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Фіскальне мито вводиться урядом з метою збільшення надходжень до державного бюджету.

Натомість *протекціоністські мита* встановлюються для захисту національної промисловості від більш конкурентоспроможної іноземної продукції. Вони звичайно застосовуються на етапі індустріалізації або розвитку окремих галузей.

9.2. Платники мита та об'єкт оподаткування митом

Платниками мита є:

1) особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України;

2) особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог;

4) особа, яка використовує товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

6) особа, яка реалізує товари, транспортні засоби комерційного призначення, що зберігаються на складах органів стягнення, за якими власник або уповноважена ним особа не звернулися до закінчення строків зберігання.

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання органу стягнення митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання фіскальним органом.

Об'єктами оподаткування митом є:

1) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами;

2) товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами;

3) товари, транспортні засоби комерційного призначення, які зберігаються на складах органів стягнення, за якими власник або уповноважена ним особа не звернулися до закінчення строків зберігання, і реалізуються.

При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна валюта перераховується у валюту України за курсом Національного банку України, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, або дня здійснення митних формальностей, якщо вони здійснюються без подання митної декларації. Мито сплачується митним органам України, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, – підприємствам зв'язку.

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання.

Базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

1) для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита, – митна вартість товарів;

2) для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, – кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

Для товарів, на які законом встановлено комбіновані ставки мита, база оподаткування визначається із врахуванням митної вартості та кількості таких товарів.

У разі незаконного ввезення товарів на митну територію України базою оподаткування є митна вартість цих товарів, їх кількість або інші показники, встановлені законом, що використовуються для визначення бази оподаткування, на день нарахування митних платежів. Якщо визначити суму належних до сплати митних платежів неможливо внаслідок ненадання фіскальному органу точних відомостей про характер товарів, їх назву, кількість, країну походження і митну вартість, сума митних платежів визначається виходячи з найбільшої величини ставок митних платежів, кількості чи вартості товарів, що можуть бути визначені на підставі наявних відомостей.

У разі нецільового використання товарів, щодо яких було надано умовне звільнення від оподаткування, а також порушення умов митних режимів, поміщення в які передбачає умовне звільнення від оподаткування, застосовуються ставки митних платежів, що діють на день прийняття митним органом митної декларації для митного оформлення. Митна вартість товарів, їх кількість чи інші характеристики, що використовуються для визначення бази оподаткування, визначаються на день застосування ставок митних платежів.

9.3. Ставки мита та митні пільги

В Україні застосовуються такі види ставок мита:

1) адвалорна – у відсотках до встановленої бази оподаткування;

2) специфічна – у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;

3) комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Ставки мита, крім сезонного та особливих видів мита, встановлюються виключно законами України з питань оподаткування. Ввізне мито на товари, митне оформлення яких здійснюється в порядку, встановленому для підприємств, нараховується за ставками, встановленими Митним тарифом України.

Митний тариф містить перелік ставок загальнодержавного податку – ввізного мита на товари, що ввозяться на митну територію України і систематизовані згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), складеною на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів. Ставки ввізного мита можуть встановлюватися або змінюватися виключно шляхом внесення змін до Митного тарифу України.

Митний тариф містить 97 груп товарів, розподілених на 21 розділ із визначеними ставками їх митного обкладання. Зокрема, до першого розділу товарів належать живі тварини та продукти тваринного походження, другий розділ – товари рослинного походження, деревина та вироби з деревини – дев'ятий розділ, сімнадцятий розділ включає набір ставок мита для засобів наземного транспорту і т. ін.

Ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

До товарів, що походять з України або з держав – членів Світової організації торгівлі, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита. До решти товарів застосовуються повні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

При нарахуванні сум ввізного мита, що стягуються за специфічними ставками, встановленими в грошовому розмірі за кілограм маси товару, або комбінованими ставками із специфічною складовою в грошовому розмірі за кілограм маси товару, як розрахункова база використовується маса товару з урахуванням первинної тари (упаковки) цього товару, яка невіддільна від товару до його споживання і в якій товар подається для роздрібного продажу.

Сезонне мито нараховується за ставками, встановленими Законом України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції». Особливі види мита нараховуються за ставками, встановленими рішеннями Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, відповідно до законів України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту», «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну».

Митні пільги – переваги, які надаються фізичним або юридичним особам при ввезенні, вивезенні або транзиті товарів і предметів у вигляді звільнення від сплати мита та інших платежів або спрощеної системи пропуску через митний кордон.

Допускається встановлення тарифних пільг (тарифних преференцій) щодо ставок у вигляді звільнення від оподаткування ввізним митом, зниження ставок ввізного мита або встановлення тарифних квот відповідно до законодавства України та для ввезення товарів, що походять з держав, з якими укладено відповідні міжнародні договори.

☝ Забороняється звільняти окремих юридичних та фізичних осіб від сплати мита і переносити для них строки його сплати.

Загалом митні пільги можна групувати в 3 блоки (рис. 9.3).

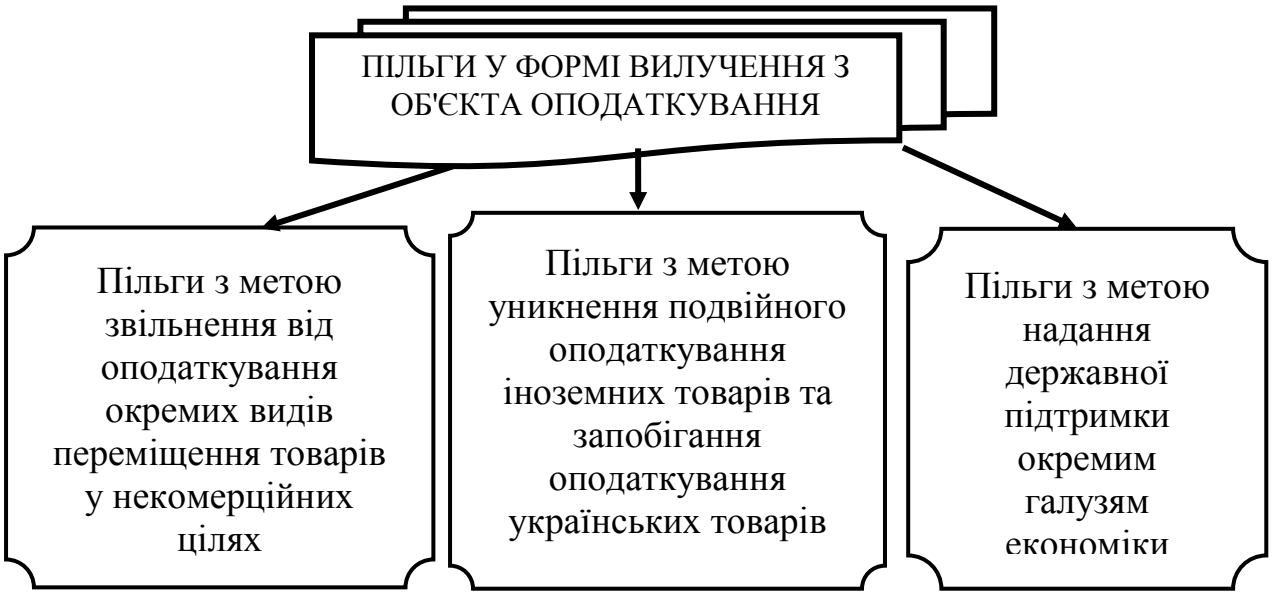


Рис. 9.3. Групи митних пільг

Зокрема до ***пільг з метою звільнення від оподаткування окремих видів переміщення товарів у некомерційних цілях*** відносяться звільнення щодо:

– товарів, що ввозяться в Україну або вивозяться з України для офіційного і особистого користування особами, які відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, і законів України користуються правом ввезення в Україну та вивезення з України таких товарів зі звільненням від сплати мита;

– документів та видань, які надсилаються в рамках міжнародного обміну до освітніх, наукових або культурних закладів;

– архівних документів, придбаних з метою внесення їх до Національного архівного фонду;

– особистих речей громадян.

До групи ***пільг з метою уникнення подвійного оподаткування*** належать митні пільги щодо:

– товарів українського чи іноземного походження, що ввозяться без обробки чи переробки;

– товарів, що повторно ввозяться на митну територію України;

– товарів, що повторно вивозяться з митної території України;

– товарів, що тимчасово ввозяться на митну територію України;

– товарів, що тимчасово вивозяться з митної території України;

– товарів, пошкоджені під час пропуску через митний кордон.

Щодо ***пільг з метою надання державної підтримки окремим галузям економіки,*** то вони представлені такими позиціями, як:

✓ фармацевтична продукція, що не виробляється в Україні, та окремі лікарські засоби, медичні вироби та медичне обладнання, спрямовані на боротьбу з COVID-19

✓ майно для суден морського промислу та продукція їх промислу

✓ товари, що використовуються для виробництва:

– устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії;

– матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;

– енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;

– матеріалів, сировини та устаткування, які будуть використовуватися у нанотехнологічних виробництвах;

✓ устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаюче обладнання і матеріали, засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріали для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії;

✓ матеріальні цінності, призначені для виконання угоди про розподіл продукції;

✓ товари оборонного призначення за відповідним переліком;

✓ технічні та транспортні засоби, у тому числі самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі.

9.4. Порядок сплати мита до Державного бюджету України

Обов'язок із сплати митних платежів виникає:

1) у разі ввезення товарів на митну територію України – з моменту фактичного ввезення цих товарів на митну територію України;

2) при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі, – з моменту такого переміщення товарів;

3) у разі вивезення товарів з митної території України:

- при оформленні товарів відповідно до митного режиму експорту – з моменту прийняття органом доходів і зборів митної декларації;
- при вивезенні товарів за межі митної території України без оформлення митної декларації та при незаконному вивезенні товарів за межі митної території України – з моменту фактичного вивезення товарів за межі митної території України;
- при невиконанні умов, установлених щодо товарів, які вивозилися за межі митної території України із звільненням від оподаткування вивізним митом, – з моменту, коли ці товари прибули до іншого місця призначення, ніж те, у зв'язку з яким надавалося таке звільнення;

4) після завершення митного оформлення товарів та їх випуску, якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки орган доходів і зборів самостійно визначає платнику податків додаткові податкові зобов'язання;

5) в інших випадках.

Обов'язок із сплати митних платежів вважається виконаним:

1) у разі здійснення особою, відповідальною за сплату митних платежів, розпорядження про використання коштів авансових платежів:

а) при здійсненні митного оформлення товарів – з моменту закінчення митного оформлення;

б) якщо сплата не пов'язана із здійсненням митного оформлення товарів, – з моменту списання коштів з авансового рахунку при перерахуванні їх до державного бюджету;

2) у разі сплати коштів безпосередньо до державного бюджету у випадках, визначених законодавством України, – з моменту:

а) списання коштів з рахунку платника податків у банку;

б) внесення готівкових коштів у касу банку;

3) з моменту сплати банком, іншою організацією відповідно до наданої гарантії коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів;

4) з моменту списання коштів, що перебували у грошовій заставі, з відповідного рахунку митниці при перерахуванні цих коштів до державного бюджету в рахунок сплати митних платежів;

5) з моменту настання інших обставин, визначених Податковим кодексом України.

Митні платежі не сплачуються у разі, якщо товари не є об'єктом оподаткування митними платежами або щодо них надано звільнення або повне умовне звільнення від сплати митних платежів. Не справляється мито також у випадку, коли загальна фактурна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України громадянами, не перевищує обсягів, які не є об'єктом оподаткування митними платежами.

Особою, на яку покладається обов'язок із сплати митних платежів, є декларант. Якщо декларування товарів здійснюється особою, уповноваженою на це декларантом, на таку особу покладається обов'язок із сплати митних платежів солідарно з декларантом.

Крім вказаних суб'єктів, особами, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів, є:

1) у разі незаконного ввезення товарів на митну територію України, незаконного вивезення товарів за межі митної території України – особа, яка незаконно ввезла (вивезла) товари, а також особи, які брали участь у незаконному ввезенні (вивезенні) товарів, якщо вони знали або повинні були знати про незаконність такого ввезення (вивезення), та особи, які придбали у власність або у володіння незаконно ввезені товари, якщо в момент придбання вони знали або повинні були знати про незаконність ввезення, що належним чином доведено в порядку, встановленому законодавством України;

2) у разі вилучення товарів, що тимчасово зберігаються під митним контролем, з порушенням вимог законодавства – особа, яка незаконно вилучила такі товари, а також особи, які брали участь у незаконному вилученні таких товарів, зберігали та придбали такі товари, або особа, яка відповідає за забезпечення схоронності зазначених товарів;

3) у разі недотримання положень Митного кодексу щодо користування та розпорядження товарами або виконання інших вимог для застосування митних режимів, що передбачають умовне повне або часткове звільнення від сплати митних платежів, – особи, відповідальні за дотримання митного режиму;

4) у разі невиконання зобов'язань щодо використання чи споживання товарів, що випливають з умов цільового використання, за яких надається податкова пільга при випуску товарів для вільного обігу, – особа, на яку покладається обов'язок щодо виконання таких умов;

5) у разі заявлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення до митного режиму транзиту – особа, яка надала зобов'язання

щодо доставки цих товарів, транспортних засобів до органу доходів і зборів призначення;

6) у разі невиконання особою, відповідальною за сплату митних платежів, обов'язку із сплати митних платежів, якщо сплата митних платежів забезпечена гарантом, – гарант.

Митні платежі нараховуються декларантом або іншими особами, на яких покладено обов'язок із сплати митних платежів, самостійно, крім випадків, якщо обов'язок щодо нарахування митних платежів покладається на органи доходів і зборів. Для цілей нарахування митних платежів застосовуються ставки, що діють на день подання органу доходів і зборів митної декларації на товари, а в разі якщо митне оформлення здійснюється без подання митної декларації, – на день його здійснення.

У разі ввезення товарів на митну територію України суми митних платежів, нараховані митним органом, підлягають сплаті до Державного бюджету України платником податків *до або на день подання митної декларації для митного оформлення,* крім випадків, якщо товари ввозяться на митну територію України із звільненням від оподаткування митними платежами.

У разі розміщення товарів на тимчасове зберігання митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня закінчення строку тимчасового зберігання. Якщо до закінчення строку тимчасового зберігання ці товари поміщуються у митний режим, який передбачає сплату митних платежів, митні платежі мають бути сплачені не пізніше випуску товарів відповідно до цього режиму.

У разі вивезення товарів з митної території України вивізне мито має бути сплачене не пізніше дня прийняття органом доходів і зборів митної декларації для митного оформлення.

У разі зміни митного режиму митні платежі мають бути сплачені не пізніше дня випуску товарів у наступному митному режимі.

Суми митних платежів, нараховані податковим органом, підлягають сплаті до державного бюджету платником податків безпосередньо на єдиний казначейський рахунок. Суми митних платежів сплачуються в готівковій формі через касу органу стягнення чи фінансової установи або у безготівковій формі через фінансову установу. Митні платежі можуть бути сплачені в будь-якій іншій формі, передбаченій законом. На вимогу платника податків органи доходів і зборів зобов'язані видати підтвердження сплати митних платежів у письмовій формі.

Сплата митних платежів може здійснюватися із застосуванням *авансових платежів* (передоплати). Авансовими платежами (передоплатою) є грошові кошти, внесені платником податків за власним бажанням на рахунки, відкриті на ім'я органів доходів і зборів в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, як попереднє грошове забезпечення сплати майбутніх митних платежів. Авансові платежі вносяться у валюті України. Кошти авансових платежів не вважаються

митними платежами, доки особа, яка внесла такі платежі, не зробить розпорядження про це органу доходів і зборів та не будуть виконані відповідні митні формальності. З моменту початку виконання таких митних формальностей кошти авансових платежів у сумі, на яку зроблено розпорядження, не підлягають використанню на будь-які інші цілі. Після завершення митних формальностей кошти у сумі, на яку зроблено розпорядження, перераховуються органом доходів і зборів до державного бюджету. У разі відмови від завершення митних формальностей сумі авансових платежів, на яку зроблено розпорядження, повертається статус авансових платежів.

Повернення коштів авансових платежів здійснюється, якщо заяву про повернення подано до органу доходів і зборів протягом 1095 днів з дня внесення таких коштів на рахунок органу доходів і зборів. При цьому відсотки на суму коштів, унесених як авансові платежі, не нараховуються. Кошти авансових платежів, що перебувають на рахунку органу доходів і зборів без розпорядження про використання протягом 1095 днів з дня їх внесення, підлягають перерахуванню до державного бюджету.

У разі несплати або неповної сплати митних платежів у встановлений строк такі платежі стягуються в порядку та строки, визначені Податковим кодексом України. Належні до сплати суми митних платежів стягуються з осіб, відповідальних за їх сплату. Стягнення митних платежів не здійснюється та платнику податків не направляється податкове повідомлення-рішення, якщо розмір несплачених сум митних платежів з товарів, зазначених в одній митній декларації, або з товарів, відправлених протягом дня одним відправником на адресу одного одержувача, становить менш як 20 гривень, та в інших випадках, встановлених Податковим кодексом України.

За наявності обставин, що свідчать про існування загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, на підставі письмової заяви платника податків податкові органи можуть відстрочити або розстрочити сплату митних платежів.

Питання для самоконтролю

1. Визначте економічну категорію «мито».
2. Які функції виконує мито?
3. Які види мита Вам відомі? Охарактеризуйте їх.
4. Хто є платником мита?
5. Що є об’єктом та базою оподаткування митом?
6. Які ставки мита застосовуються в Україні?
7. Які групи пільг в митному оподаткуванні можна виділити? Перелічіть окремі види таких пільг.
8. Охарактеризуйте механізм обчислення мита.

9. Які заходи застосовуються митними органами у разі незаконного ввезення товарів на митну територію України?
10. Що являє собою митне регулювання?

Тести

1. Операції платників податку з ввезення на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України – це:
1) об'єкт оподаткування митом;
2) база оподаткування мита;
3) митне зобов'язання;
4) митна вартість товарів.

2. До функцій мита не належить:
1) фіскальна;
2) захисна;
3) політична;
4) контролююча.

3. Ставка мита, що встановлюється на основі двосторонніх та багатосторонніх переговорів і фіксується в угоді:
1) преференційна;
2) повна;
3) конвенційна;
4) пільгова.

4. За призначенням виділяють мито:
1) протекціоністське, фіскальне;
2) імпортне, експортне, транзитне;
3) преференційне, пільгове;
4) антидемпінгове, компенсаційне, спеціальне.

5. Залежно від функцій виділяють мито:
1) преференційне, пільгове;
2) імпортне, експортне, транзитне;
3) протекціоністське, фіскальне;
4) антидемпінгове, компенсаційне, спеціальне.

6. Ставка мита, що встановлюється країною самостійно, незалежно від будь-яких міжнародних договорів:
1) повна;
2) конвенційна;
3) пільгова;
4) автономна.

7. Датою виникнення податкових зобов’язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України є:
1) дата перетину кордону;
2) дата подання митної декларації для митного оформлення;
3) дата реалізації ввезених товарів;
4) дата сплати митних платежів до бюджету.

8. Об’єктами оподаткування митом є:
1) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України;
2) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 300 євро, що ввозяться на митну територію України;
3) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 500 євро, що ввозяться на митну територію України;
4) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 1000 євро, що ввозяться на митну територію України.

9. Повернення передоплати з митних платежів здійснюється, якщо заяву про повернення подано до податкового органу протягом:
1) 730 днів з дня внесення таких коштів на рахунок такого органу;
2) 365 днів з дня внесення таких коштів на рахунок такого органу;
3) 1095 днів з дня внесення таких коштів на рахунок такого органу;
4) 1460 днів з дня внесення таких коштів на рахунок такого органу.

10. Адвалорна ставка мита передбачає застосування тарифу до товару у:
1) гривнях за одиницю виміру продукції;
2) відсотках до вартості;
3) штуках за одиницю виміру продукції;
4) гривнях до кількості товару та відсотках до його вартості.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

ТОВ «Мир» ввозить на митну територію України автомобіль легковий марки “Ауді”. Машина була у користуванні 6 років. Об’єм двигуна – 2000 см. куб. На митниці було пред’явлено документи про вартість придбання автомобіля в сумі 5700 євро.

Курс НБУ на дату митного оформлення 32,11 грн. за 1 євро. Ставка мита - 10% митної вартості.

Визначити суму обов’язкових платежів, які повинно сплатити підприємство при перетині кордону.

Завдання 2

Приватне підприємство імпортує тканини махрові для рушників (50 рулонів по 100 кв. м.). Вартість, зазначена в рахунку-фактурі – 23560 доларів США;

Представлені документи щодо:

- страхування перевезення товару від м. Познань до м. Чернівців на суму 450 дол. США;
- витрати на транспортування – 1490 дол. США з пункту відправлення до пункту призначення, в т.ч. транспортні витрати з м. Познань до пункту перетину митного кордону України – 530 дол. США.

Ставка мита відповідно митного тарифу: тканини махрові для рушників – 40% митної вартості.

Курс НБУ на день подачі вантажної митної декларації: 1 долар – 29,30 грн., 1 євро – 32,11 грн. Необхідно визначити суму митних платежів.

Завдання 3

Приватне підприємство імпортує килими (200 шт., 3,5 кв.м. кожний). Вартість, зазначена в інвойсі – 11780 дол. США.

Представлені документи щодо:

- страхування перевезення товару від м. Стамбулу до м. Чернівців на суму 1500 дол. США;
- витрати на транспортування від м. Стамбулу до м. Чернівців – 3690 дол. США.

Відстань між містами – 1148 км. Відстань до пункту перетину митного кордону України – 40 км.

Ставка мита відповідно митного тарифу: 30%, але не менш як 6,5 євро за 1 кв.м.

Курс НБУ на день подачі вантажної митної декларації: 1 долар – 29,30 грн., 1 євро – 31,95 грн.

Необхідно визначити суму митних платежів.

Завдання 4

Підприємство експортує товар у кількості 30 т. Заявлена контрактна вартість – 10800 дол. США. Рівень індикативної ціни на даний товар – 375 дол. США за 1 т.

Ставка мита відповідно митного тарифу: 25% митної вартості.

Курс НБУ на день подачі вантажної митної декларації: 1 долар – 29,30 грн., 1 євро – 32,11 грн.

Необхідно визначити суму митних платежів.

Завдання 5

Громадянин Польщі при в’їзді в Україну (автомобільним транспортом) у пункті пропуску заявив у митній декларації, що прямує в Україну у

приватних справах. З собою везе два фотоапарати вартістю 285 євро кожний, 2 л. вина, 138 кг. баранини мороженої. Фактурна вартість баранини, подана громадянином в підтверджуючих документах – 962 євро.

Необхідно провести розрахунки митних платежів.

Довідково: курс НБУ на дату подання митної декларації – 1 євро – 32,05 грн. Ставки мита відповідно до Митного тарифу України: баранина морожена – 10 %, фотоапарат – 5 %.

Завдання 6

Підприємство ввозить на митну територію України 1 тис. пляшок горілки (0,5 л, 40 %), митна вартість якої становить 4 тис. євро. Визначити суму мита, АП і ПДВ, які підлягають сплаті до бюджету (ставка мита — 3,5 євро за 1 л 100 % спирту). Курс євро до гривні на 1 число кварталу –31,05 грн., на день подання митної декларації – 30,97 грн.

Завдання 7

За вихідними даними, наведеними в таблиці, визначити суму мита, акцизного податку та ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету, якщо на територію України ввозяться наступні товари:

Найменування товару	Обсяг постачання	Митна вартість, дол. США	Ставка мита
Асті спуманте	750 л	8500	1,5 євро за 1 л
Пиво солодове	1000 л	2500	0,05 євро за 1 л
Спирт етиловий для фармацевтичної промисловості, 96%	100 л	100	3,5 євро за 1 л 100% спирту
Бордо	700 л	11000	0,4 євро за 1 л

Курс євро до гривні на перше число кварталу – 31,22 грн., на день митного оформлення – 32,07 грн. Курс долара США до гривні на перше число кварталу – 29,16 грн., на день митного оформлення – 29,52 грн.

Завдання 8

У звітному місяці підприємство імпортувало наступну продукцію:

- печиво сухе з начинкою у вигляді сандвічів – 1000 кг за ціною 3,5 євро за 1 кг;
- шоколадні цукерки із вмістом алкоголю – 500 кг за ціною 5,6 євро за 1 кг;
- крихти молочного шоколаду – 200 кг загальною вартістю 620 євро;
- шоколад без вмісту цукрози – 1000 кг за ціною 150 євро за 1 кг.

Розрахуйте суму мита та ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету, якщо курс євро до гривні на день подання митної декларації складає 32,09 грн.

Ставки мита: 10%, 10%, 15%, 5% відповідно до переліку товару.

Завдання 9

Магазин з роздрібної торгівлі протягом звітного місяця імпортував:

а) 200 лаків для манікюру загальною вартістю 600 дол. США;

б) 300 пляшок шампуню загальною вартістю 550 дол. США;

в) 55 флаконів парфумів по 53,75 дол. США кожен;

г) 190 дезодорантів по 2,23 дол. США кожен.

У цьому ж місяці було реалізовано 32 лаки, 65 пляшок шампуню та 28 флаконів парфумів за ціною 45 грн., 39 грн., 540 грн. без ПДВ. Мито і ПДВ до бюджету? Ставка мита – 6,5%, а курс дол. США до грн. на день митного оформлення – 31,13 грн.

Приклади розв'язування ситуаційних завдань

Приклад 1

Розрахуйте суму мита та ПДВ, що підлягають перерахуванню в бюджет, якщо у звітному місяці підприємство імпортувало смажену каву із кофеїном в обсязі 560 кг за ціною 6,25 дол. США за 1 кг. У цьому ж місяці каву було розфасовано і реалізовано на суму 24800 грн. без ПДВ. Ставка мита – 5%. Курс дол. США до гривні на дату митного оформлення – 26,23 грн.

Розв'язок:

1. Сума мита, що підлягає сплаті до бюджету:

560*6,26*26,23*5%= 4 597,59 грн.

2. Митна вартість імпортованого товару:

560*6,26*26,23= 91 951,88 грн.

3. Податок на додану вартість:

1) Сума ПДВ, що підлягає сплаті на митниці:

ПДВ = (митна вартість + мито) * 20% = (91 951,88+4 597,59)*20% = 19 310 грн. (податковий кредит з ПДВ).

2) Податкове зобов'язання з ПДВ:

24 800*20% = 4 960 грн.

3) Сума ПДВ, що декларується як від'ємне значення та зараховується до наступного податкового періоду:

4 960 - 19 310 = - 14 350 грн.

Висновок: Таким чином, при розмитнені товару підприємство має сплатити 4597,59 грн. мита та 19310 грн. податку на додану вартість. За результатами господарських операцій за місяць ума ПДВ, що декларується як від'ємне значення та зараховується до наступного податкового періоду становить «-14350 грн.».

РОЗДІЛ 10. РЕНТНА ПЛАТА

10.1. Економічний зміст та складові рентної плати в Україні

У більшості країн переважна частина природних ресурсів перебуває у державній власності. Держава, надаючи ці ресурси у користування суб'єктам господарювання, додатково вилучає в бюджет частину доходів як плату за їх використання.

Економічне підґрунтя спеціальних платежів за використання природних ресурсів становить державна власність на частину землі та її надра, водні ресурси, ліси тощо, яка унеможливлює їх безкоштовне використання. Перед державою як власником природних ресурсів стоїть кілька проблем, які вона повинна вирішувати:

1) коли розробляти ті чи інші родовища корисних копалин;

2) за яких умов використовувати інші природні ресурси;

3) за допомогою яких інструментів отримати за них належну плату;

4) яким чином розподілити блага від освоєння ресурсів, щоб, з одного боку, гарантувати стійке економічне зростання, а з другого – надати можливість користуватися цими ресурсами різним поколінням, отже, забезпечити не лише їх раціональне використання, а й збереження, відновлення та підвищення якості.[57]

В Україні також використання природних ресурсів є платним та представлено рентною платою, як обов'язкового платежу податкової системи, що поєднує в собі кілька складових, а саме:

- рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин;
- рентну плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України;
- рентну плату за спеціальне використання води;
- рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів;
- рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

10.2. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані

[57] Потенціал рентних платежів за видобуток корисних копалин в Україні / А. М. Соколовська, Л. М. Уніговський, В. Й. Башко та ін. Київ : ДННУ "Акад. фін. управ ління", 2013. С. 9.

відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об’єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об’єктах (ділянках) надр.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є землевласники та землекористувачі, крім суб’єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, що провадять господарську діяльність з видобування підземних вод на підставі дозволів на спеціальне водокористування.

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють для цілей оподаткування окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об’єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об’єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать:

1) обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб’єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

2) обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб’єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл.

До об’єкта оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин *не належать:*

а) не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів;

б) видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

в) корисні копалини, видобуті з надр під час створення, використання, реконструкції геологічних об’єктів природно-заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

г) дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються під час розробки родовищ корисних копалин або під час будівництва та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

ґ) видобуті корисні копалини, які без набуття та/або збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного Проєкту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;

д) обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим;

е) обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території.

Базою оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства). Вартість відповідного виду видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) обчислюється платником для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства) за більшою з таких її величин:

- за фактичними цінами реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
- за розрахунковою вартістю відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

У разі обчислення вартості видобутої корисної копалини за фактичними цінами реалізації вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини встановлюється платником за величиною суми доходу, отриманого від виконаних у податковому періоді господарських зобов'язань з реалізації відповідного обсягу (кількості) такого виду видобутої корисної копалини.

Сума доходу, отриманого від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини за податковий період зменшується на суму витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) обсягу відповідного виду видобутої корисної копалини споживачу в розмірах, установлених у договорі купівлі-продажу згідно з умовами постачання. Суми попередньої оплати вартості обсягу відповідного виду видобутої корисної копалини, що надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки) за відповідним договором, включаються до суми доходу для обчислення вартості одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини у податковому періоді, якщо такі господарські зобов'язання виконані або мали бути виконаними за відповідним договором.

Сума доходу, отримана від реалізації обсягу відповідного виду видобутої корисної копалини в іноземній валюті, обраховується в національній валюті за *офіційним курсом гривні до іноземних валют*, встановленим Національним банком України *на дату реалізації таких корисних копалин*.

До витрат платника, пов'язаних з доставкою видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу, належать:

а) витрати, пов'язані з доставкою із складу готової продукції платника споживачу;

б) витрати з обов'язкового страхування вантажів, обчислені відповідно до законодавства;

в) митні податки та збори у разі реалізації за межі митної території України.

Вартість одиниці кожного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) обчислюється як співвідношення суми доходу, отриманого платником від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) та обсягу відповідного виду реалізованої видобутої корисної копалини, що визначається за даними бухгалтерського обліку запасів готової продукції платника.

У разі обчислення вартості відповідного виду видобутої корисної копалини за розрахунковою вартістю до витрат платника за податковий період включаються:

а) матеріальні витрати;

б) витрати з оплати праці;

в) витрати з ремонту основних засобів;

г) інші витрати, що належать до складу витрат, у тому числі витрати, розподілені згідно з принципами облікової політики платника, понесені ним в періоди, коли господарська діяльність з видобування корисних копалин не провадилась у зв'язку із сезонними умовами провадження видобувних робіт.

Розрахункова вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) (Цр) обчислюється за такою формулою:

$$Цр = (Вмп + (Вмп+Крмпе)) / Vмп,$$

де Вмп – витрати (у гривнях);

Крмпе – коефіцієнт рентабельності гірничодобувного підприємства (десятковий дріб);

Vмп – обсяг (кількість) корисних копалин, видобутих за податковий (звітний) період.

Для видів корисних копалин, для яких ставки плати (Свнз) встановлено у відносних показниках (відсотках), податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (Пзн) для відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою:

$$Пзн = Vф \times Вкк \times Свнз \times Кпп,$$

де Vф – обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

Вкк – вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

Свнз – величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у відсотках);

Кпп – коригуючий коефіцієнт.

Ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин установлюються у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

Податкові декларації з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин подаються її платником починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав спеціальний дозвіл.

Зазначимо, що ***базовий податковий (звітний) період для рентної плати*** дорівнює календарному кварталу, а для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтового (попутного) газу), етану, пропану, бутану дорівнює календарному місяцю.

Платник рентної плати та уповноважена особа сплачують суму податкового зобов'язання, що визначена у податковій декларації за податковий (звітний) період, протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання такої податкової декларації:

- ✓ за місцезнаходженням ділянки надр, з якої видобуті корисні копалини, у разі розміщення такої ділянки надр у межах території України;
- ✓ за місцем обліку платника рентної плати у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

10.3. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для:

а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

б) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;

в) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

г) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;

г) провадження інших видів господарської діяльності.

Об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:

а) для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);

б) для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

в) для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках, а також природних порожнинах (печерах).

Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються окремо для кожного виду користування надрами у гривнях до одиниці виміру залежно від корисних

властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання (ст. 253 Податкового кодексу України).

Плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:

- з військових частин, закладів, установ і організацій Збройних Сил України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, що фінансуються за рахунок державного бюджету;
- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

10.4. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;
- ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Не є платниками рентної плати спеціальні користувачі, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та радіоаматори.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України встановлюються у гривнях за 1 МГц смуги радіочастот на місяць і визначаються Податковим кодексом України (стаття 254 Податкового кодексу України).

Платники рентної плати обчислюють суму рентної плати виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо.

Платники рентної плати, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України на підставі ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, сплачують рентну плату починаючи з дати видачі ліцензії.

Платники рентної плати подають до контролюючих органів копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення та дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі.

10.5. Рентна плата за спеціальне використання води

Платниками рентної плати за спеціальне використання води є водокористувачі - суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи-підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

а) для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

б) для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно

від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об’єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об’єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов’язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Рентна плата за спеціальне використання води не справляється:

- за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та платників єдиного податку;
- за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- за воду, що використовується для пилозаглушення у шахтах і кар’єрах;
- за воду, що забирається науково-дослідними установами, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;
- за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонах;
- за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар’єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;
- за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об’єкти;
- за морську воду, крім води з лиманів;
- за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);
- за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів відповідно до закону;
- для потреб гідроенергетики – з гідроакумулюючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;
- для потреб водного транспорту:

а) з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт,

розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування);

б) під час експлуатації водних шляхів стоянковими (нафтоперекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і службово-допоміжними суднами та експлуатації водних шляхів річки Дунаю.

❖ ***Порядок нарахування та сплати рентної плати за спеціальне використання води***

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та рентну плату за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Рентна плата обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об’єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок плати та коефіцієнтів.

Водокористувачі, які використовують воду із змішаного джерела, обчислюють рентну плату, враховуючи обсяги води в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води, з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, ставок рентної плати та коефіцієнтів.

Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики обчислюється виходячи з фактичних обсягів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, та ставки рентної плати.

За умови експлуатації водних шляхів вантажними самохідними і несамохідними суднами рентна плата за спеціальне використання води для потреб водного транспорту обчислюється виходячи з фактичних даних обліку тоннаж-доби та ставки рентної плати, а пасажирськими суднами – виходячи з місця-доби та ставки рентної плати.

Справляння рентної плати за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва не звільняє водокористувачів від сплати рентної плати за спеціальне використання води.

Рентна плата за спеціальне використання води для потреб рибництва обчислюється виходячи з фактичних обсягів води, необхідної для поповнення водних об’єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов’язане із втратами води на фільтрацію та випаровування), та ставок рентної плати.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів. У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо

можливість їх встановлення існує, рентна плата сплачується у двократному розмірі.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води рентна плата обчислюється і сплачується у ***п'ятикратному розмірі,*** виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів. За понадлімітне використання води рентна плата обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо згідно з установленими ставками рентної плати та коефіцієнтами. За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води рентна плата справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води рентна плата включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування. Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат.

Ставки рентної плати за спеціальне використання поверхневих вод встановлюються Податковим кодексом України в залежності від виду річки чи іншого водного об'єкту, з якого здійснюється забір води. Ставки рентної плати за підземну воду визначаються із врахуванням приналежності водних ресурсів до конкретної території.

10.6. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи-підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:

а) щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей;

б) з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань);

- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати застосовуються у фіксованому розмірі у гривнях за один щільний кубічний метр деревини основних чи неосновних порід, диференційовано щодо ділової та дров'яної деревини (стаття 256 Податкового кодексу України). При цьому до великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 сантиметрів і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 сантиметрів, до дрібної – діаметром від 3 до 12 сантиметрів.

До дров'яної деревини належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні). Ставки рентної плати за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Розподіл лісів за лісотаксовими поясами

І пояс	всі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської, Чернівецької областей та лісів гірської зони Львівської області
ІІ пояс	ліси Закарпатської, Івано-Франківської, Чернівецької областей та ліси гірської зони Львівської області

На дров'яну деревину, використану для технологічних потреб, донараховується рентна плата за результатами фактичної заготівлі у розмірі 70 % ставок рентної плати за ділову дрібну деревину відповідної лісової породи. Ставки рентної плати за ділову і дров'яну деревину липи встановлені без урахування кори, а за дров'яну деревину решти лісових порід – з корою.

За ліквід з крони встановлюється рентна плата у розмірі 40 %, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, – 20 % ставок рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи.

На деревину, заготовлену під час вибіркових рубок: головного користування ставки плати знижуються на **20 %**, а заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування) – на **50 %.** Знижки у відсотках обчислюються з кожної ставки плати окремо.

Сума рентної плати обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах. Сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі коли:

а) загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;

б) фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Перерахунок рентної плати за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі надання лісокористувачеві відстрочки, а саме:

а) на заготівлю деревини – сума рентної плати за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

б) на вивезення деревини – сума рентної плати за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки;

в) додаткового продовження строку вивезення, але не більш як на три місяці. При цьому лісокористувачем сума рентної плати за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочки.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному кварталу.

Лісокористувачі щокварталу складають податкову декларацію з рентної плати наростаючим підсумком з початку року, за винятком:

а) лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитків рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають:

- фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісорубні та лісові квитки;

- лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;

б) лісокористувачів з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

10.7. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України

Платниками рентної плати є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організовують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України.

Об'єктом оподаткування рентною платою є:

- для нафти та нафтопродуктів є їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;
- для аміаку є сума добутків відстаней відповідних маршрутів його транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги аміаку, транспортованого (переміщеного) кожним маршрутом транспортування.

Ставки податку становлять:

1) 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами;

2) 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;

3) 2,4 долара США за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

У разі зміни тарифів на транспортування до ставок рентної плати застосовується коригуючий коефіцієнт, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування аміаку та за транспортування нафти магістральними нафтопроводами для споживачів України.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати обчислюється як добуток об'єкта оподаткування та відповідної ставки оподаткування з урахуванням коригуючого коефіцієнта.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується виходячи з фактичних обсягів аміаку і відстані відповідних маршрутів його транспортування територією України, а також фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

☝ ***Базовий податковий (звітний) період для рентної плати*** дорівнює календарному кварталу, а для рентної плати за користування

надрами для видобування корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтового (попутного) газу), етану, пропану, бутану, рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України та рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України, дорівнює календарному місяцю.

Питання для самоконтролю

1. Які обов'язкові платежі входять до складу рентної плати?
2. Хто виступає платником рентної плати?
3. Що є об'єктом оподаткування рентною платою?
4. Які особливості включення рентної плати до складу витрат підприємства?
5. Як розраховується податкове зобов'язання із рентної плати за спеціальне використання води при її понадлімітному споживанні?
6. Які види ресурсів не є об'єктами оподаткування рентної плати?
14. Назвіть строки подання податкової звітності з рентної плати до органів ДПС.

Тести

1. Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води не є:
1) фактичний обсяг води, необхідної для задоволення санітарно-гігієнічних потреб;
2) фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій;
3) фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі;
4) фактичний обсяг поверхневих вод, що використовуються для пасажирських перевезень.

2. За воду, спожиту понад ліміт, рентна плата за спеціальне використання води обчислюється і сплачується у:
1) двократному розмірі;
2) трикратному розмірі;
3) п'ятикратному розмірі;
4) семикратному розмірі.

3. Не звільняється від оподаткування рентною платою за спеціальне використання води:

1) фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;
2) фактичний обсяг води, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст;
3) морська вода;
4) вода з гідроакумулюючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями.

4. Об’єктом оподаткування рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є:
1) корисні копалини, видобуті з надр при створенні, використанні, реконструкції геологічних об’єктів природно-заповідного фонду;
2) обсяг видобутої у податковому періоді корисної копалини;
3) дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин;
4) вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин.

5. Звітним періодом з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є:
1) місяць;
2) квартал;
3) півріччя;
4) рік.

6. Базовий податковий період для рентної плати за спеціальне використання води складає:
1) календарний рік;
2) календарний квартал;
3) календарний місяць;
4) півріччя.

7. Об’єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є
1) діапазон радіочастот;
2) смуга радіочастот загального користування;
3) стільниковий радіозв’язок;
4) ширина смуги частот.

8. Рентна плата за спеціальне використання водних ресурсів:
1) сплачується за рахунок особистого доходу керівника підприємства – водокористувача;
2) справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача;

3) повністю включається до витрат виробництва;
4) у межах встановленого ліміту – до витрат виробництва, а за понадлімітне використання – справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача.

9. Сума податкових зобов'язань з рентної плати, визначена у податковій декларації за податковий період, сплачується платником до бюджету:
1) до 30 числа поточного місяця;
2) протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкової декларації;
3) до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом;
4) протягом 20 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкової декларації.

10. Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів застосовуються з урахуванням розподілу лісів:
1) за класами та поясами;
2) у розрізі регіонів України;
3) за поясами і категоріями;
4) за поясами.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Підприємство «Зарево» має дозвіл на спеціальне використання поверхневих водних ресурсів з річки Прут. Установлений ліміт – 3000 куб. м. За підсумками IV кварталів фактично використано 3850 куб. м. Усього нараховано рентної плати за спеціальне використання води за попередні звітні періоди 1134,18 грн.

Проведіть розрахунок рентної плати за спеціальне використання води, що підлягає сплаті до бюджету за результатами IV кварталу.

Завдання 2

Підприємство використовує підземні пористі геологічні утворення для зберігання природного газу. Основні показники Проєкту підземного сховища для зберігання природного газу: загальний об'єм – 20 000 000 куб. м; активний об'єм – 12 000 000 куб. м. Розрахуйте суму рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, що підлягає сплаті до бюджету.

Завдання 3

У лісах з рівнинним рельєфом Чернівецької області згідно з виданим дозволом підприємством здійснено вибіркову рубку дубу, діаметр якого складає приблизно 9 см. Рубка деревини пов'язана із оздоровленням лісів.

Відстань від центру урочища до пункту відвантаження становить 8 км. Було заготовлено:

а) ділової деревини 2705 куб. м;

б) порубкових залишків – 335 куб. м;

в) крони – 180 куб. м.

Визначити суму рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

Завдання 4

Виноробне підприємство має на балансі природну порожнину (печеру) площею 430 кв. м, яка використовується для витримування виноматеріалів. Розрахуйте суму рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, що підлягає сплаті до бюджету.

Завдання 5

Підприємство «Смак» виготовляє газовану мінеральну та солодку воду. Для виключного виробництва напоїв підприємство використало 1200 м куб. поверхневих вод та 1000 м куб підземних вод. Крім цього, підприємством було використано також 300 м куб води для протипожежних потреб.

Розрахуйте суму рентної плати за спеціальне використання води, що підлягає сплаті до бюджету вказаним підприємством.

Завдання 6

У лісах Івано-Франківської області, в районах з гірським рельєфом здійснено вибіркову рубку сосни головного користування діаметром 23 см. Відстань від центру урочища до нижнього складу становить 8 км. Було заготовлено:

- Ділової деревини – 1250 м куб.;
- Дров'яної деревини – 240 м куб.;
- Порубкових залишків – 130 м куб.

Необхідно визначити суму рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, що підлягає сплаті до бюджету.

Завдання 7

Електростанція розташована в басейні річки Дністер. За звітний період обсяг води, пропущений через турбіни, становить 35800 тис. куб. м. Крім цього, електростанція має дозвіл на спеціальне використання поверхневих водних ресурсів. Установлений ліміт – 600 куб. м. За звітний період фактично використано 750 куб. м. Нараховано рентної плати за користування водами для потреб гідроенергетики за попередні звітні періоди – 19508,5 грн. Усього нараховано рентної плати за спеціальне використання води за попередні звітні періоди 85,28 грн.

Визначити суму рентної плати за спеціальне використання води до та термін його сплати.

Завдання 8

Промислове підприємство розташоване в басейні річки Дніпро (Черкаська область) та у своїй діяльності використовує водні ресурси загальнодержавного значення із змішаного джерела.

Встановлений ліміт води становить 1100 куб. метрів. Згідно з даними первинного обліку води за показниками вимірювальних приладів до змішаного джерела водопостачання забрано за II квартали 1200 куб. метрів, з них 500 куб. метрів – підземні води. Усього нараховано за спеціальне використання води за I квартал – 86,00 грн.

Необхідно визначити суму плати за спеціальне використання води, нараховану підприємству за II квартал, а також вказати терміни її сплати.

Приклади розв'язування ситуаційних завдань

Приклад 1

Підприємство «Заготтрест» має дозвіл на спеціальне використання поверхневих водних ресурсів з річки Дністер. Установлений ліміт – 4200 куб. м. За підсумками IV кварталів фактично використано 4830 куб. м. Усього нараховано рентної плати за спеціальне використання води за попередні звітні періоди 1134,18 грн.

Ставка рентної плати за спеціальне використання поверхневих вод Дністра – 27,03 грн. за 100 $м^3$. Проведіть розрахунок рентної плати за спеціальне використання води, що підлягає сплаті до бюджету за результатами IV кварталу.

Розв'язок:

1. Визначимо суму рентної плати за спеціальне використання води до сплати в поточному періоді у межах ліміту:

$$4200 * 27,03 / 100 = 1135,26 \text{ грн.}$$

2. Обчислимо суму рентної плати за спеціальне використання води понад встановлений ліміт:

$$(4830 – 4200) * 27,03 / 100 * 5 = 851,45 \text{ грн.}$$

Таким чином, загальна сума плати (Сп), нарахована наростаючим підсумком за чотири квартали налічує:

$$Сп = 1135,26 + 851,45 = 1986,71 \text{ грн.}$$

Оскільки підприємство сплатило в попередніх періодах рентної плати на суму 1134,18 грн., сума до сплати в поточному періоді складає:

1986,71 – 1134,18 = 852,53 грн.

Висновок: Сума рентної плати за спеціальне використання води, що підлягає сплаті до бюджету за результатами IV кварталу, становить 852,53 грн.

Приклад 2

Підприємство використовує підземні пористі геологічні утворення для зберігання природного газу. Основні показники Проєкту підземного сховища для зберігання природного газу: загальний об'єм - 1 450 000 тис. куб. м; активний об'єм – 800 000 тис. куб. м. Ставка плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, за одиницю обсягу користування надрами складає 0,38 грн. на рік.

Розрахуйте суму рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, що підлягає сплаті до бюджету.

Розв'язок:

Оскільки об'єктом оподаткування платою за користування надрами для зберігання природного газу та газоподібних продуктів є активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях, ставку податку будемо застосовувати до активного об'єму згідно з умовою завдання – 800 000 тис. куб. м. Ставка податку встановлюється у грн. за рік за тис. куб. м.

Отже, сума податку (Сп), що підлягає сплаті до бюджету дорівнює:

Сп = 800 000 тис. куб. м х 0,56 грн. / 1000 = 448 000 грн.

Висновок: Отже, сума рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, що підлягає сплаті до бюджету становить 448000 грн.

Приклад 3

У лісах з рівнинним рельєфом Чернігівської області згідно з виданим дозволом підприємством здійснено вибіркову рубку дубу, діаметр якого складає приблизно 17 см. Рубка деревини пов'язана із оздоровленням лісів. Було заготовлено:

а) ділової деревини 1785 куб. м;

б) порубкових залишків – 635 куб. м;

в) крони – 380 куб. м.

Визначити суму рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.

Розв'язок:

Сума плати (Сп), що підлягає сплаті до бюджету розраховується за формулою:

$$Сз = Оз \times Стз,$$

де Оз – обсяг заготовленої деревини;

Стз – ставка рентної плати;

Ставка плати за заготівлю деревини застосовується з урахуванням розподілу лісів за поясами і розрядами (дод. А). Ліси Чернігівської області належать до І поясу. Розряди встановлюються для кожного урочища виходячи з відстані між його центром і найближчим пунктом відвантаження деревини залізницею. Відстань, зазначена в умові задачі, відповідає ІІ розряду. Відстань від центру урочища до пункту відвантаження деревини залізницею коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за коефіцієнтом 1,1 для рівнинного рельєфу. Крім цього, на величину ставки рентної плати впливає вид деревини та її розмір, зокрема, деревина з діаметром 17 см належить до середніх порід. Виходячи із перелічених умов ставка рентної плати за ділову деревину буде складати -

Оскільки деревину було заготовлено при оздоровленні лісів, ставки рентної плати знижуються на 50 %. Таким чином, ставка рентної плати, що підлягає сплаті до бюджету за ділову деревину складає: 216,97 грн., за дров'яну деревину – 7,50 грн. за 1 щільний куб. метр деревини.

Отже, сума плати, що підлягає сплаті до бюджету за заготівлю ділової деревини складає:

$$Сп = 1785 \times 216{,}97 \times 1{,}1 \times 50\ \% = 213010{,}30 \text{ грн.}$$

За ліквід з крони встановлюється рентна плата у розмірі 40 %, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, - 20 % ставок рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи.

Таким чином, сума рентної плати, що підлягає сплаті до бюджету за заготівлю порубкових залишків складає:

$$Сз = 635 \times 7{,}50 \times 1{,}1 \times 20\ \% \times 50\ \% = 523{,}88 \text{ грн.}$$

За ліквід з крони: $Сп = 380 \times 7{,}50 \times 1{,}1 \times 40\ \% \times 50\ \% = 627$ грн.

Висновок: Отже, загальна сума рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів складає: 214161,18 грн.

РОЗДІЛ 11. ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК

11.1. Платники, об'єкт та база оподаткування екологічним податком

В останні десятиліття питання екології є визначальним при обговоренні глобальних проблем збереження та розвитку людства. Це пов'язано з усвідомленням необхідності раціонального та ефективного використання природних ресурсів, а також скорочення обсягів викидів забруднюючих речовин. Одним із основних методів реалізації цієї проблеми є державний вплив на економіку природокористування. Найбільш поширеним інструментом державного стимулювання екологізації виробництва є впровадження системи екологічного оподаткування.

Екологічний податок за своєю економічною сутністю є компенсацією за шкоду, заподіяну навколишньому середовищу. Цілями екологічного оподаткування є:

1. Превентивний спосіб захисту навколишнього середовища: стимулювання інвестування у природоохоронні заходи, а саме застосовування платниками податку природозберігаючих технологій, зменшення викидів, забруднення та відходів, що становлять загрозу навколишньому середовищу. Для дієвості цього механізму, ставки податку повинні бути такими, щоб підприємствам було вигідніше модернізувати виробництво, ніж сплачувати податок. Наприклад, встановлення ставки екологічного податку вище за ставки кредитування для модернізації виробництва.

2. Джерело фінансових ресурсів для фінансування заходів по охороні та відновленню навколишнього середовища.

3. Фіскальні цілі: використання коштів від сплати екологічного податку для поповнення доходів державного бюджету.[58]

Платниками екологічного податку в Україні є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- ✓ викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- ✓ скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;

[58] Канонішена-Коваленко К. Шевченко Л. Екологічний податок в Україні від А до Я. Київ: Фундація «Відкрите Суспільство», 2017. С 4.

- ✓ розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- ✓ утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- ✓ тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Не є платниками податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства – виробника такого джерела;
- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.

Не є платниками податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів.

Не є платниками податку за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину.

Не є платниками податку за викиди двоокису вуглецю суб'єкти, якими здійснюються такі викиди в обсязі не більше 500 тонн за рік. У разі якщо річний обсяг викидів двоокису вуглецю перевищує 500 тонн за рік, суб'єкти зобов'язані зареєструватися платниками податку у податковому (звітному) періоді, в якому відбулося таке перевищення.

Об'єктом та базою оподаткування є:

- ➢ обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- ➢ обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- ➢ обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- ➢ обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

База оподаткування податком за викиди двоокису вуглецю за результатами податкового (звітного) року зменшується на обсяг таких викидів у розмірі 500 тонн за рік.

11.2. Порядок обчислення, звітування та сплати екологічного податку

Платники екологічного податку самостійно обчислюють суму податку, причому якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення *(Пвс)*, обчислюються платниками податку самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку за формулою:

$$\text{Пвс} = \sum_{i=1}^{n} (\text{Мі} \times \text{Нпі}),$$

де *Мі* – фактичний обсяг викиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

Нпі – ставки податку в поточному році за тонну і-тої забруднюючої речовини у гривнях з копійками, визначені ст. 243 Податкового кодексу України.

Суми податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (Пс), обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$\text{Пс} = \sum_{i=1}^{n} (\text{Млі} \times \text{Нпі} \times \text{Кос}),$$

де Млі – обсяг скиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

Нпі – ставки податку в поточному році за тонну і-того виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками, визначені ст. 245 Податкового кодексу України.;

Кос – коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

Суми податку, який справляється за розміщення відходів (Прв), обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$Прв = \sum_{i=1}^{n} (Нпі \times Млі \times Кт \times Ко),$$

де *Нпі* – ставки податку в поточному році за тонну і-того виду відходів у гривнях з копійками, визначені ст. 246 Податкового кодексу України;

Млі – обсяг відходів і-того виду в тоннах (т);

Кт – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів:

- у межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж – 3;
- на відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту –1;

Ко – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

Суми податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), обчислюються платниками податку – експлуатуючими організаціями (операторів) атомних електростанцій, включаючи експлуатуючі організації (оператори) дослідницьких реакторів, самостійно щокварталу на основі показників виробництва електричної енергії, ставки податку, а також пропорційно обсягу та активності радіоактивних відходів виходячи з фактичного об'єму радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, і з фактичного об'єму радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, та коригуючого коефіцієнта за формулою:

$$АЕС = Оп \times Н + (рнс \times С1нс \times V1нс + рв \times С1в \times V1в),$$

де *АЕС* – сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, обчислена за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

Оп – фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, кВт-год (для дослідницьких реакторів дорівнює 0);

Н – ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, що дорівнює 0,0133 гривні за 1 кВт-год виробленої електричної енергії;

рв – коригуючий коефіцієнт для високоактивних відходів (50);

рнс – коригуючий коефіцієнт для середньоактивних та низькоактивних відходів (2);

С1нс – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

С1в – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

V1нс – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V1в – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

Інші платники податку - суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії обчислюють суми податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів їх виробниками, пропорційно обсягу та активності радіоактивних матеріалів щокварталу, що сплачується у загальному розмірі 10 відсотків вартості (без урахування податку на додану вартість) кожного джерела іонізуючого випромінювання, яка визначається з дати придбання (купівлі-продажу) цього джерела. Вартість здавання накопичених до 1 квітня 2009 року радіоактивних відходів для таких суб'єктів визначається за договорами між виробниками радіоактивних відходів і спеціалізованими підприємствами з поводження з радіоактивними відходами.

Суми податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислюються платниками податку – виробниками радіоактивних відходів самостійно щокварталу на підставі ставок податку, визначених ст. 248 Податкового кодексу України, та пропорційно строку зберігання таких відходів понад установлений строк за формулою:

$$S\ зберігання = N \times V \times T\ зберігання,$$

де *S зберігання* – сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислена за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, у гривнях з копійками;

N – ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (ст. 243 Податкового кодексу України);

V – фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

Т зберігання – кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Звітним періодом з екологічного податку є податковий квартал. Платники податку подають податкову декларацію екологічного податку протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу до ДПС та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:

- ✓ за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів. У разі, якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах кількох населених пунктів або за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні), то такий платник податку зобов'язаний подати до відповідного органу ДПС за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо;
- ✓ за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку в органах ДПС.

☝ На період воєнного стану запроваджено звільнення від оподаткування екологічним податком суб'єктів, що розташовані на територіях, де ведуться (велися) бойові дії (перелік таких територій визначається Кабінетом міністрів України).

Питання для самоконтролю

1. В чому полягає сутність екологічного оподаткування?
2. Охарактеризуйте платників, об'єкт та базу оподаткування.

3. Який механізм обчислення екологічного податку?
4. Назвіть терміни подання звітності та сплати екологічного податку.

Тести

1. Що є джерелом сплати екологічного податку?
1) податкові витрати – на загальну суму нарахованих зобов'язань за даним податком;
2) прибуток, що залишається у розпорядженні юридичних осіб після сплати податку на прибуток – на загальну суму нарахованих зобов'язань за даним податком;
3) прибуток, що залишається у розпорядженні юридичних осіб до оподаткування – на загальну суму нарахованих зобов'язань за даним податком;
4) дохід від реалізації продукції, товарів, послуг.

2. Що з перерахованого нижче є підставою для диференціації ставки податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення?
1) клас небезпеки відходів та вид забруднюючої речовини;
2) концентрація забруднюючих речовин;
3) чисельність жителів населеного пункту;
4) народногосподарське значення населеного пункту.

3. Базовим періодом для обчислення і подання податкової декларації з екологічного податку є:
1) календарний місяць;
2) календарний квартал;
3) календарне півріччя;
4) календарний рік.

4. Декларація екологічного податку складається:
1) щомісяця;
2) щоквартально;
3) щоквартально наростаючим підсумком;
4) раз на рік.

5. Терміни подання декларації екологічного податку:
1) 10 днів після закінчення звітного періоду;
2) 20 днів після закінчення звітного періоду;
3) 40 днів після закінчення звітного періоду;
4) 60 днів після закінчення звітного періоду.

6. Терміни сплати екологічного податку:
1) 10 днів після закінчення граничного терміну подання декларації;

2) 10 днів після закінчення звітного періоду;
3) 40 днів після закінчення граничного терміну подання декларації;
4) 40 днів після закінчення звітного періоду.

7. Об’єктом нарахування екологічного податку є:
1) обсяги та види забруднюючих речовин;
2) вартість продукції підприємства, при виробництві якої утворюються шкідливі речовини;
3) прибуток підприємства, що здійснює викиди шкідливих речовин;
4) вартість основних засобів підприємства, що здійснює шкідливі викиди.

8.Екологічний податок не справляється за:
1) викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
2) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об’єкти;
3) утворення радіоактивних відходів;
4) відходи у вигляді вторинної сировини, що розміщується на власних територіях суб’єктів господарювання.

9. Платниками екологічного податку не можуть бути:
1) юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність;
2) бюджетні установи;
3) суб’єкти господарювання, що провадять господарську (підприємницьку) діяльність;
4) наймані працівники.

10. База оподаткування екологічним податком за викиди двоокису вуглецю за результатами податкового (звітного) року зменшується на обсяг таких викидів у розмірі:
1) 200 тонн за рік;
2) 500 тонн за рік;
3) 600 тонн за рік;
4) 800 тонн за рік.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Підприємство ТОВ «Мрія» в І кварталі поточного року:

1) здійснило викиди забруднюючих речовин в атмосферу стаціонарним джерелом забруднення, який знаходиться на території підприємства, у такому обсязі: – азоту оксиди – 0,600 т; – вуглецю окис – 0,300 т; – марганцю та його сполуки – 0,100 т;

2) розмістило відходи люмінесцентних ламп у кількості 5 шт. в межах населеного пункту;

3) зберігало 0,350 т зношених автошин та 0,045 т відпрацьованих акумуляторів. Ці відходи знаходяться в межах населеного пункту.

Визначимо суму податкового зобов'язання з екологічного податку за звітний квартал.

Завдання 2

Суб'єкт підприємницької діяльності, розташований у селищі міського типу, здійснював скиди забруднюючих речовин у басейн річки Сіверський Донець. Фактичні обсяги скидів за перший квартал становили:

1. Нітрити – 11,0 т;
2. Хлориди – 6,0 т;
3. Нафтопродукти – 14,0 т;
4. Сульфати – 9,0 т.

Необхідно: визначити суму екологічного податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Завдання 3

При виробництві синтетичного каучуку підприємство, розташоване у Дніпропетровській області, здійснює викиди стиролу в атмосферне повітря. Викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами здійснюються на підставі отриманого дозволу. У першому кварталі поточного року обсяг викидів в атмосферне повітря становив 36,5 кг. Розрахуйте суму податкового зобов'язання з екологічного податку для підприємства та порядок подання звітності і його сплати.

Завдання 4

Бюджетна установа — обласна дитяча лікарня зберігає на власній території відпрацьовані люмінесцентні лампи у кількості 50 шт. до їх передачі спеціалізованому підприємству, з яким укладено договір на вивезення та утилізацію відходів.

Лікарня використовує для опалення приміщення власну котельню, яка знаходиться в тому самому населеному пункті, що й сама установа. Фактичні обсяги викидів забруднюючих речовин в атмосферу таким стаціонарним джерелом за IV квартал становлять:

— азоту оксиди — 0,5 т;

— вуглецю окис — 0,4 т;

— сірковуглець — 0,01 т.

Необхідно визначити суму екологічного податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Приклади розв'язування ситуаційних завдань

Приклад 1

При виробництві синтетичного каучуку цех підприємства, розташованого у Дніпропетровській області, здійснює викиди стиролу в атмосферне повітря. Викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами здійснюються на підставі отриманого дозволу. У першому кварталі поточного року обсяг викидів в атмосферне повітря становив 360,5 кг. Ставка податку налічує 18799,08 грн. за 1 т стиролу.

Розрахуйте суму податкового зобов'язання з екологічного податку для підприємства та вкажіть порядок подання звітності і сплати податку.

Розв'язок

Сума податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Пвс), обчислюється виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку за формулою:

$$Пвс = Мі \times Нпі,$$

де Мі – фактичний обсяг викиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах;

Нпі – ставки податку в поточному році за тонну і-тої забруднюючої речовини у гривнях з копійками.

$$Пвс = 360,5 \times 18799,08 / 1000 = 6777,07 \text{ грн.}$$

Висновок: Отже, за викиди цехом стиролу в атмосферне повітря підприємство повинно сплатити 6777,07 грн. екологічного податку.

Оскільки податковим періодом з екологічного податку є звітний квартал, то підприємство повинно подати декларацію з податку протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу (10 травня) та сплатити податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (20 травня).

РОЗДІЛ 12. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

12.1. Податок на майно: сутність, складові елементи та механізм справляння

У більшості високорозвинених країн майнові податки є дієвим інструментом розвитку інфраструктури регіону і стабільним джерелом формування місцевих бюджетів. Загалом, податки на майно приносять до бюджетів європейських держав в середньому від 0,07 до 5 відсотків фіскальних зборів. Основну роль у країнах з розвиненою ринковою економікою відіграють майнові місцеві податки на нерухоме майно фізичних і юридичних осіб та на землю.

Майнові податки у широкому розумінні включають усю сукупність податків, пов'язаних із господарськими операціями з майном, у результаті яких особа одержує дохід. Такий підхід є дещо спрощеним у зв'язку із тим, що фактично податки (виходячи із наявності економічної основи) пов'язані із тією чи іншою формами майна або з рухом майна. Це відбувається тому, що на підставі такого критерію до складу майнових податків увійдуть і прибуткові податки, і податок на додану вартість, і податки на приріст капіталу, і рентні податки. Реально ж майнові податки мають своїм об'єктом виключно майно (рухоме чи нерухоме), незалежно від того, чи є воно джерелом доходу, чи ні. Саме такий підхід відображає суть майнового оподаткування.

Зокрема, земельний податок, як один з ключових інструментів механізму державного управління щодо використання та охорони земель є обов'язковим самостійним елементом сучасної системи оподаткування та стабільним джерелом надходжень до бюджетної системи України. Податок на нерухоме майно є також привабливим на роль засобу, покликаного задовольнити потреби місцевих органів влади в наповненні доходів місцевих бюджетів, з кількох причин. По-перше, як свідчить досвід інших країн, база податку на нерухоме майно є відносно мало мобільною, а тому ухилятися від сплати цього податку важко. Крім того, чимало з послуг, які фінансувалися б за рахунок податку на нерухоме майно, призначалися б саме для власників майна, тож тут існує прямий зв'язок між тим, хто платить, і тим, хто одержує користь від цього. База податку на нерухомість може бути визначена таким чином, щоб обмежити тягар на платників з низьким рівнем доходів, і в такий спосіб буде дотримано принцип платоспроможності. Податок на нерухомість є відносно стабільним і за умови правильного адміністрування принесе чималу фіскальну користь.

Тим не менше, майновий напрямок в оподаткуванні на сьогодні – один з найменш розроблених, незважаючи на ту увагу, що приділяється йому з боку політиків та науковців. Майнове оподаткування застосовується в Україні дещо невпевнено і об'єктивно розглядається як канал зростання

надходжень до доходної частини місцевих бюджетів України, тому і потребує негайного реформування.

В сучасній податковій системі у складі місцевих податків і зборів є податок на майно, який складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; плати за землю та транспортного податку.

12.1.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Оподаткування нерухомості в розвинених зарубіжних країнах є важливою складовою їх податкових систем, що виконує не лише фіскальні завдання, але й сприяє вирішенню основних соціально-економічних проблем, особливо на місцевому рівні. Тому впровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в Україні, повинно стати одним із головних джерел забезпечення фінансової стабільності місцевого самоврядування.

Про можливість запровадження податку на нерухомість уперше заговорили ще на початку 90-х. Податок на нерухоме майно існує майже у 130 країнах світу. Так, наприклад у Франції, Німеччині, Австрії, Швейцарії, Англії і інших європейських державах ставки податку на нерухомість складають в середньому 1–2% від її вартості. Оскільки в багатьох іноземних державах цей податок є місцевим, його надходження формують основну частину доходів бюджетів місцевих органів влади. Наприклад, у деяких штатах Австралії – понад 90% місцевого бюджету, в США – до 75%, Канаді – до 80%.

Такі властивості нерухомості, як візуальна наочність, постійність місцезнаходження, тривалість існування, необхідність державної реєстрації роблять її зручним об’єктом оподаткування, а введення податку на нерухомість має стимулювати власника його до найбільш ефективного використання майна, запобігатиме накопиченню майнових об’єктів окремим власниками. За таких обставин надходження від податку на нерухоме майно можуть стати одним із стабільних джерел наповнення дохідної частини місцевих бюджетів.

Системи оподаткування нерухомості в кожній країні відрізняються своїми особливостями. Так, у Канаді єдиний податок на нерухоме майно існує в усіх провінціях на місцевому рівні, і загалом грунтується на вартості нерухомості, оцінка якої проводиться щороку. Місцеві органи влади планують ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат і наявної бази оподаткування. Отже, ставка податку є змінною величиною.

У Великій Британії встановлено єдиний податок на майно, що використовується для здійснення підприємницької діяльності. Органи місцевого самоврядування справляють податок на нерухомість, його база – передбачувана сума річної орендної плати. У Франції є три види податків на майно – податок на забудовані ділянки, податок на незабудовані ділянки і

податок на житло. Це різні види податків і тому можуть справлятися одночасно.

З метою забезпечення стабільності фінансової бази місцевих бюджетів у Податковому кодексі України перелік місцевих податків та зборів доповнено податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку. Якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом. Якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

ґ) житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

д) об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються одинокими матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

е) об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках;

є) будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;

ж) будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності;

з) об’єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;

и) об’єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статути (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності;

і) будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг.

Базою оподаткування є загальна площа об’єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. База оподаткування об’єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності. База оподаткування об’єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об’єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об’єкт.

Пільги із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

База оподаткування об’єкта/об’єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується:

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів;

б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів;

в) для різних типів об’єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), - на 180 кв. метрів.

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період.

Сільські, селищні, міські ради та ради об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлюють пільги з податку, що сплачується на

відповідній території, з об’єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об’єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України. Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об’єктів житлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів.

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об’єктів житлової нерухомості, для фізичних осіб не надаються на:

- об’єкт/об’єкти оподаткування, якщо площа такого/таких об’єкта/об’єктів перевищує п’ятикратний розмір неоподатковуваної площі, затвердженої рішенням органів місцевого самоврядування;
- об’єкти оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності).

Ставки податку для об’єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об’єднаних територіальних громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об’єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує ***1,5% розміру мінімальної заробітної плати,*** встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Обчислення суми податку з об’єкта/об’єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості у такому порядку:

а) за наявності у власності платника податку одного об’єкта житлової нерухомості, в тому числі його частки, податок обчислюється, виходячи з бази оподаткування, зменшеної з урахуванням розміру пільги, та відповідної ставки податку;

б) за наявності у власності платника податку більше одного об’єкта житлової нерухомості одного типу, в тому числі їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об’єктів, зменшеної з урахуванням розміру пільги, та відповідної ставки податку;

в) за наявності у власності платника податку об’єктів житлової нерухомості різних видів, у тому числі їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об’єктів, зменшеної з урахуванням розміру пільги, та відповідної ставки податку;

Сума податку, обчислена для декількох об’єктів житлової нерухомості, розподіляється контролюючим органом пропорційно до питомої ваги загальної площі кожного з об’єктів житлової нерухомості.

г) за наявності у власності платника податку об’єкта (об’єктів) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебуває у власності

фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку збільшується на 25000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку).

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості виходячи із загальної площі кожного з об'єктів нежитлової нерухомості та відповідної ставки податку.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату сум податку, та відповідні платіжні реквізити, надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) ***до 1 липня року***, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком).

Щодо ***новоствореного (нововведеного)*** об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам-нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності таких нерезидентів.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості декларація юридичною особою – платником подається протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника – починаючи з місяця, в якому виникло право власності.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується (рис. 12.1.1):

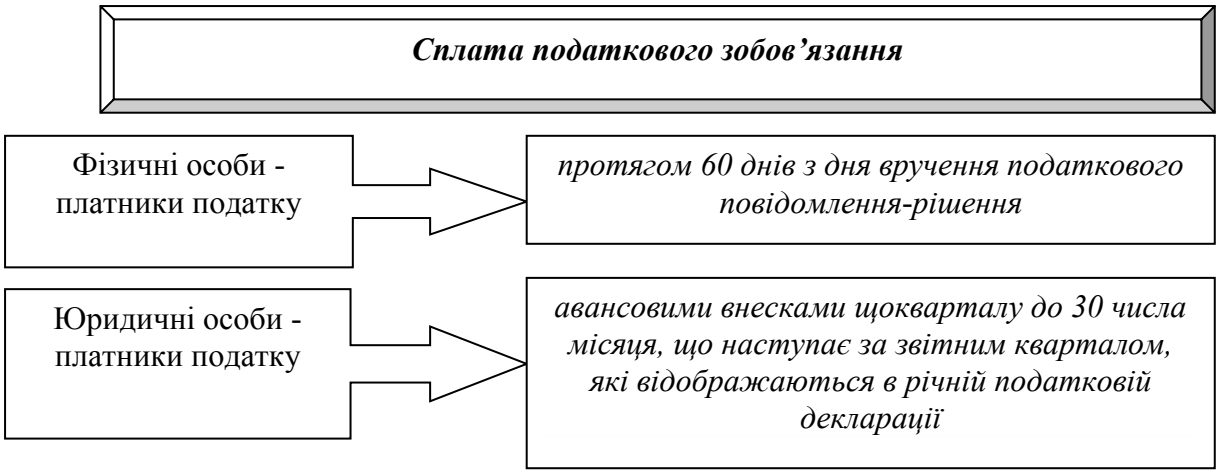


Рис. 12.1.1. Порядок сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Фізичні особи можуть сплачувати податок у сільській та селищній місцевості через каси сільських (селищних) рад або рад об'єднаних територіальних громад за квитанцією про прийняття податків.

За період з 01 березня 2022 року по 31 грудня 2022 року не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності юридичних осіб, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії. або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями росії, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією росії проти України.

Тимчасово, на період з 01 березня 2022 року по 31 грудня року, в якому припинено або скасовано воєнний стан, не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за об'єкти нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями росії. При цьому платники податку – юридичні особи протягом шести календарних місяців після місяця, в якому припинено чи скасовано воєнний стан, мають право подати уточнюючу податкову декларацію, в якій відображаються зміни розміру податкового зобов'язання з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за відповідний податковий період. Для платників податку – фізичних осіб контролюючий орган самостійно обчислює податкове зобов'язання за період з 01 січня по 01 березня 2022 року.

12.1.2. Транспортний податок

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі ***25 000 гривень*** за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою – платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а новим власником – починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт.

За об'єкти оподаткування, придбані протягом року, податок сплачується пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

У разі спливу п’ятирічного віку легкового автомобіля протягом звітного року податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п’яти років.

Транспортний податок сплачується:

а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

12.1.3. Плата за землю

Платниками податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі.

Об’єктами оподаткування є земельні ділянки або земельні частки (паї), які перебувають у власності або користуванні.

Базою оподаткування є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі ***не більше 3 відсотків*** від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь та земель загального користування – ***не більше 1 відсотка*** від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку встановлюється у розмірі не більше ***12 відсотків*** від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб’єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше ***5 відсотків*** від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Податок за лісові землі справляється як складова рентної плати, що визначається податковим законодавством.

Від сплати податку звільняються такі ***фізичні особи***:

- інваліди першої і другої групи;
- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- пенсіонери (за віком);
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

- фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки поширюється на одну земельну ділянку за кожним видом використання у межах граничних норм:

1) для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари;

2) для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більш як 0,25 гектара, в селищах – не більш як 0,15 гектара, в містах – не більш як 0,10 гектара;

3) для індивідуального дачного будівництва – не більш як 0,10 гектара;

4) для будівництва індивідуальних гаражів – не більш як 0,01 гектара;

5) для ведення садівництва – не більш як 0,12 гектара.

Від сплати податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи.

Від сплати податку звільняються також такі юридичні особи:

- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;
- громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці;
- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров’я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Крім цього, органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам.

Не підлягають оподаткуванню такі землі:

1) сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, і хімічно

забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

2) землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

3) земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

4) землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування – землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, і т. ін., розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг;

5) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодових насаджень;

6) земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому втрачено це право. Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за встановленою формою, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Платник плати за землю має право подавати щомісяця звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації не пізніше 20 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

За *нововідведені земельні ділянки* або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. У разі зміни протягом року об'єкта та/або бази оподаткування платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

Нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому у нового власника виникло право власності.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

1) у рівних частинах – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

2) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;

3) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Юридична особа зменшує податкові зобов'язання із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам за земельні ділянки, що знаходяться у їх власності або постійному користуванні і входять до складу земельних ділянок такої юридичної особи.

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною

ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Облік фізичних осіб – платників податку і нарахування відповідних сум проводяться щороку ***до 1 травня***.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом ***30 календарних днів***, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податок фізичними особами сплачується ***протягом 60 днів*** з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку.

Власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Підставою для нарахування ***орендної плати за земельну ділянку*** є договір оренди такої земельної ділянки. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою **3 відсотків** нормативної грошової оцінки землі та водночас перевищувати ***12 відсотків*** нормативної грошової оцінки (крім випадків визначення орендаря на конкурентних засадах).

Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати. Податковий період, порядок обчислення орендної плати, строк сплати та порядок її зарахування до бюджетів застосовується аналогічно до плати за землю.

☝ На період воєнного стану запроваджено звільнення від оподаткування платою за землю ділянок, що розташовані на територіях, де ведуться (велися) бойові дії (перелік таких територій визначається Кабінетом міністрів України).

Таким чином, справляння та облік земельного податку в Україні здійснюється відповідно до вимог Податкового кодексу України, який передбачає вдосконалення адміністрування плати за землю, упорядкування пільг щодо її сплати, додаткові надходження тощо. Однак, незважаючи на це, в Україні потрібно реформувати системи земельних платежів з метою посилення ролі земельного оподаткування як регулятора розвитку земельних

відносин, стимулювання раціонального використання землі шляхом підвищення відповідальності землевласників за ефективне використання угідь.

12.2. Особливості спрощеної системи оподаткування в Україні

12.2.1. Сутність та необхідність запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва

Світовий досвід і практика господарювання показують, що найважливішою ознакою ринкової економіки є існування малих підприємств, адже мале підприємництво виконує широкий спектр важливих для держави функцій:

- сприяють вирішенню проблеми зайнятості; відіграють особливу роль у розвитку торгівлі, сфері послуг;
- створюють велику частку товарів в економіці; сприяють формуванню конкуренції та протистоять монополістичним тенденціям;
- задовольняють специфічні потреби споживачів;
- формують індивідуальний попит;
- пом'якшують економічні кризи;
- підтримують соціальну та політичну стабільність; роблять значний внесок у науково-технічний прогрес утверджують демократизм у бізнесі.

Нині, спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи;

3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, яка передбачає сплату ПДВ;

4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

6) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

Запровадження спрощеного оподаткування в Україні повинно сприяти розв'язанню наступних проблем:

- підтримці малого бізнесу та підвищенню його ролі у розвитку національної економіки;
- підвищенню рівня зайнятості населення шляхом створення нових робочих місць у малому бізнесі і зменшенню, таким чином, державних витрат на утримання безробітних; умови функціонування ринкових економічних відносин шляхом підтримки тих суб'єктів господарської діяльності, конкурентні позиції яких на ринках внаслідок об'єктивних обставин є слабшими порівняно з великими підприємствами;
- активізації інноваційної діяльності, сприянню впровадженню нових технічних та комерційних ідей;
- пом'якшенню соціального розшарування суспільства шляхом формування середнього класу, що, у свою чергу, знижує соціальну напруженість у державі.

12.2.2. Механізм нарахування та сплати єдиного податку

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку (рис. 12.1):

- **Перша група -** фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 мінімальних заробітних плат (1 085 500 грн у 2022 році);
- **Друга група** друга група – фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 834 мінімальних заробітних плат (5 421 000 грн у 2022 році);

При цьому не можуть бути зареєстровані платниками єдиного податку другої групи фізичні особи – підприємці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи – підприємці можуть

належати виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

Під побутовими послугами населенню, які надаються першою та другою групами платників єдиного податку, розуміються такі види послуг:

- виготовлення взуття за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту взуття;
- виготовлення швейних виробів за індивідуальним замовленням;
- виготовлення текстильних виробів та текстильної галантереї за індивідуальним замовленням;
- виготовлення меблів за індивідуальним замовленням;
- послуги з ремонту годинників;
- послуги з виконання фоторобіт;
- виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту ювелірних виробів і т. ін.

❖ До **третьої** групи платників єдиного податку належать – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 мінімальних заробітних плат (7 585 500 грн у 2022 році).

❖ **Четверта група** – сільськогосподарські товаровиробники – юридичні особи, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Умови оподаткування фізичної особи – підприємця (ФОП) єдиним податком четвертої групи такі:

- ✓ ФОП має провадити діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до законодавства (Закон України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV);
- ✓ ФОП повинен здійснювати виключно вирощування, відгодовування сільгосппродукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
- ✓ ФОП повинен провадити господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- ✓ ФОП не може використовувати працю найманих осіб.
- ✓ Членами фермерського господарства на базі такого ФОП можуть бути лише члени сім'ї;
- ✓ Площа сільгоспугідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства має становити не менше 0,5 гектара, але не більше 20 гектарів.

Не можуть бути платниками єдиного податку:

1) суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи-підприємці), які здійснюють:

- діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин);
- видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);
- видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
- діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами;
- діяльність з управління підприємствами;
- діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);
- діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
- діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;

2) фізичні особи-підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту;

3) фізичні особи-підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;

4) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

5) суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;

6) представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

7) фізичні та юридичні особи-нерезиденти;

8) суб’єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

- суб’єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);
- суб’єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;
- суб’єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Ставки єдиного податку для платників I групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму встановленого для працездатних осіб, II групи – мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки). Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування (табл. 12.1).

Об’єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового.

Таблиця 12.1

Умови та ставки оподаткування єдиним податком

Групи платників єдиного податку (ЄП)	Статус суб'єкта підприємницької діяльності	Кількість найманих працівників	Дохід за календарний рік, що передував переходу на ЄП	Види діяльності	Ставки
I	Фізичні особи-підприємці	без найманих працівників	не перевищує 167 мінімальних заробітних плат	роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках, надання побутових послуг населенню	до 10% розміру прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб станом на 1 січня звітного року
II	Фізичні особи-підприємці	без найманих працівників/ одночасно не перевищує 10 осіб	не перевищує 834 мінімальних заробітних плат	надання послуг, у т.ч. побутових, платникам єдиного податку та/або населенню; виробництво та/або продаж товарів; ресторанне господарство	до 20% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року.
III	Фізичні особи-підприємці; юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	необмежена	не перевищує 1167 мінімальних заробітних плат	всі види діяльності з урахуванням обмежень	а) 3% від доходу у разі сплати ПДВ; б) 5% від доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
IV	Сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.	*розмір ставок залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та встановлюється у відсотках бази оподаткування – нормативної грошової оцінки одного гектара сільськогосподарських угідь, а для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) – нормативної грошової оцінки ріллі в Автономній Республіці Крим або в області):* 1) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) розмір ставок податку з одного гектара буде встановлена на рівні 0,95; 2) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, — 0,57; 3) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57; 4) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, — 0,19; 5) для земель водного фонду ставка залишиться на рівні 2,43; 6) для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту — 6,33.			

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для земель водного фонду є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації.

При цьому доходом платників єдиного податку I-III груп є:

1) для фізичної особи-підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. Не включаються до доходу отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі.

При продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як сума коштів, отриманих від продажу таких основних засобів.

Якщо основні засоби продані після їх використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію, дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

До суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

До суми доходу платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість за звітний період також включається сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

До суми доходу платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) за звітний період включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу.

Зазначимо, що з 01.04.2022 р. до закінчення воєнного стану в Україні запроваджено так званий «спецрежим», яким розширено можливості до оподаткування бізнесу за спрощеною системою:

- ✓ знижено ставку з 5% до 2% від доходу;
- ✓ скасовано ліміт річного доходу;
- ✓ усунуто обмеження щодо кількості працівників;

- ✓ скасовано обмеження щодо оподаткування за спрощеною системою на спецрежимі суб'єктам, які здійснюють роздрібний продаж підакцизних товарів.

Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

Для платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) датою отримання доходу також є дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, датою отримання доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки.

До складу доходу платника єдиного податку *не включаються*:

1) суми податку на додану вартість;

2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;

3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;

4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;

5) суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) - платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця;

7) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (наданих послуг), відвантажених у період сплати інших податків і зборів;

8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;

9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

10) дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані у встановленому законом порядку.

Винятки щодо застосування ставок єдиного податку подано на рис. 12.1**.**

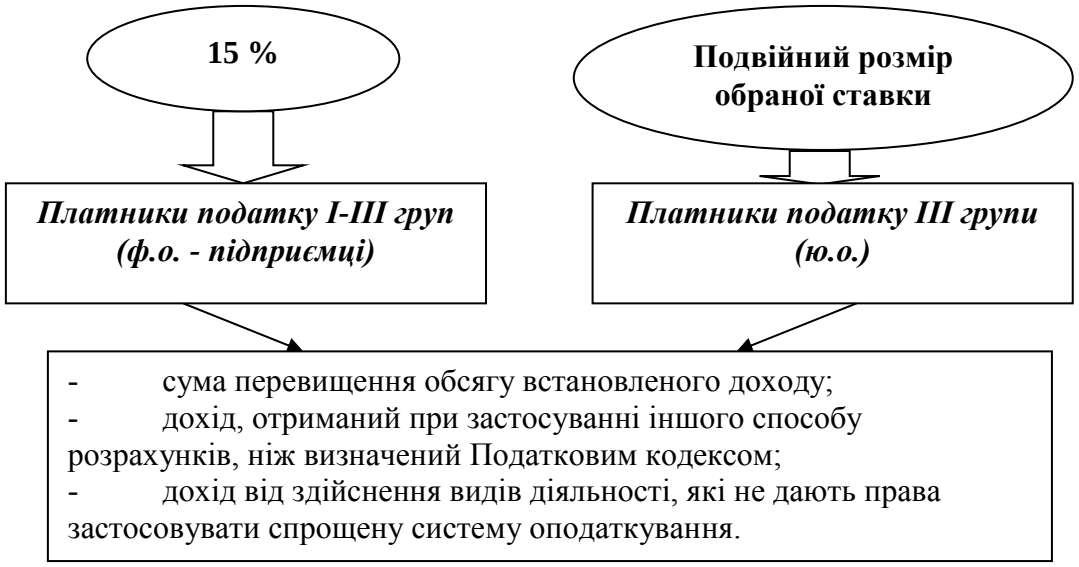


Рис. 12.1. Спеціальні правила застосування ставок єдиного податку

Для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, ставка єдиного податку встановлюється у розмірі **5 відсотків**.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності. У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Платники єдиного податку першої та другої груп, які у календарному кварталі перевищили обсяг доходу, визначений для таких платників, з наступного календарного кварталу за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку відповідно другої або/та третьої групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування. Заява подається не пізніше 20 числа

місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Сплата податкового зобов'язання здійснюється згідно з вимогами Податкового кодексу (табл. 12.2).

Таблиця 12.2.

Терміни подання податкової звітності та сплати єдиного податку

Групи платників єдиного податку	**Звітний період**	**Спосіб та терміни сплати єдиного податку**	**Термін подання звітності**
I та II група	Календарний рік	Шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.Можна здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року	Податкова декларація подається не пізніше 9 лютого
III	Календарний квартал	Протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал	Податкова декларація подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.
IV	Календарний рік	Щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу: - за I квартал - 10 відсотків; - за II квартал - 10 відсотків; - за III квартал - 50 відсотків; - за IV квартал - 30 відсотків.	Сума податку обчислюється щороку станом на 1 січня, а податкова декларація подається відповідному контролюючому органу не пізніше 20 лютого поточного року.

☝ На період воєнного стану з 1 квітня 2022 р. Фізичні особи – підприємці 1 та 2 груп мають право не сплачувати єдиний податок – ця норма є добровільною.

☝ Для платників єдиного податку III групи, які використовують спеціальний режим оподаткування на період воєнного стану звітним періодом з єдиного податку є календарний місяць.

У разі припинення платником єдиного податку провадження господарської діяльності податкові зобов'язання із сплати єдиного податку нараховуються такому платнику до останнього дня (включно) календарного

місяця, в якому до контролюючого органу подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності або анульовано реєстрацію за рішенням контролюючого органу на підставі отриманого від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації припинення підприємницької діяльності.

12.2.3. Порядок переходу на спрощену систему оподаткування

Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву. Заява подається за вибором платника податків в один з таких способів:

- особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством;
- державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця.

Зареєстровані в установленому порядку фізичні особи – підприємці, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація.

Зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, яка не передбачає сплату податку на додану вартість, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації.

Суб'єкт господарювання, який утворюється в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, може бути зареєстрований як платник єдиного податку (шляхом подання не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу заяви) з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснено погашення таких податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування

шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий суб'єкт господарювання може здійснити перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року. До поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік, який визначається з дотриманням вимог податкового законодавства.

При цьому якщо суб'єкт господарювання протягом календарного року, що передує року обрання спрощеної системи оподаткування, самостійно прийняв рішення про припинення фізичної особи – підприємця, то при переході на спрощену систему оподаткування до розрахунку доходу за попередній календарний рік включається вся сума доходу, отриманого такою особою в результаті провадження господарської діяльності за такий попередній календарний рік.

Платник податку може самостійно перейти на сплату єдиного податку, встановленого для інших груп платників єдиного податку, шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного кварталу. При цьому у платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, анулюється реєстрація платника податку на додану вартість у разі обрання ним першої або другої групи чи ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, яка включає податок на додану вартість до складу єдиного податку.

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року:

1) загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь, та/або земель водного фонду внутрішніх водойм), – контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);
2) звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;
3) розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва;
4) відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

Реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку. У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку контролюючий орган

зобов’язаний протягом двох робочих днів від дати надходження заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування зареєструвати таку особу платником єдиного податку.

До реєстру платників єдиного податку вносяться такі відомості про платника єдиного податку:

1) найменування суб’єкта господарювання, код згідно з ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім’я, по батькові фізичної особи - підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відповідну відмітку у паспорті);

2) податкова адреса суб’єкта господарювання;

3) місце провадження господарської діяльності;

4) обрані фізичною особою-підприємцем першої та другої груп види господарської діяльності;

5) ставка єдиного податку та група платника податку;

6) дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування;

7) дата реєстрації;

8) види господарської діяльності;

9) дата анулювання реєстрації.

Реєстрація платником єдиного податку є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу. У разі виявлення відповідним контролюючим органом під час проведення перевірок порушень платником єдиного податку вимог, анулювання реєстрації платника єдиного податку проводиться за рішенням такого органу, прийнятим на підставі акта перевірки, з першого числа місяця, наступного за кварталом, в якому допущено порушення. У такому випадку суб’єкт господарювання має право обрати або перейти на спрощену систему оподаткування після закінчення чотирьох послідовних кварталів з моменту прийняття рішення контролюючим органом.

12.3. Збір за місця для паркування транспортних засобів

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об’єднаних територіальних громад організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, ***у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати,*** установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. При визначенні ставки збору сільські, селищні та міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Базовий податковий (звітний) період збору дорівнює календарному кварталу. Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально протягом 10 днів, наступних за останнім календарним днем подання звітності (40 днів по завершенню звітного кварталу), за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

12.4. Туристичний збір

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. ***Платниками збору*** є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

б) особи, які прибули у відрядження;

в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);

г) ветерани війни;

ґ) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

е) діти віком до 18 років;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Ставки збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за кожну добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі):

- ✓ внутрішній туризм (громадяни України) – до ***0,5 відсотків*** від розміру мінімальної з/плати на 01 січня звітного року;
- ✓ в'їзний туризм (іноземці) - до ***5 відсотків*** від розміру мінімальної з/плати на 01 січня звітного року.

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, справляння збору може здійснюватися:

а) адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами;

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичними особами або фізичними особами – підприємцями, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально протягом 10 днів, наступних за останнім календарним днем подання звітності за місцезнаходженням податкових агентів.

Питання для самоконтролю

1. Які податки включаються до складу податку на майно відповідно до Податкового кодексу?
2. Хто є платниками податку на майно?
3. Чи підлягають оподаткуванню податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об’єкти нежитлової нерухомості?
4. Назвіть терміни подання податкової звітності та сплати податку на майно.
5. Охарактеризуйте сутність плати за землю.
6. Назвіть юридичних осіб, які звільняються від оподаткування платою за землю.
7. Які земельні ділянки не підлягають оподаткуванню платою за змелю?
8. Як розраховується величина бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
9. Які ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки встановлені Податковим кодексом? Чи передбачені законодавством пільги з цього податку?
10. Яким чином здійснюється обчислення суми податку на нерухоме майно фізичними та юридичними особами – платниками?
11. Яким є податковий період для транспортного податку?
12. Як розраховується сума транспортного податку у разі переходу права власності на об’єкт оподаткування від одного власника до іншого?
13. Охарактеризуйте особливості співпраці органів ДПС з іншими органами виконавчої влади у сфері майнового оподаткування.
14. Чи передбачені законом пільги зі сплати збору за місця для паркування транспортних засобів?
15. Яким чином здійснюється сплата збору за місця для паркування транспортних засобів?
16. Назвіть платників туристичного збору. Чи здійснюють вони самостійне нарахування податкового зобов’язання?
17. Визначте податковий період та порядок сплати туристичного збору.
18. Які категорії населення звільняються від сплати туристичного збору?
19. Назвіть перелік податків, від сплати яких звільняються платники єдиного податку.
20. Вкажіть умови та ставки оподаткування єдиним податком юридичних осіб.
21. Які ставки застосовуються до доходу фізичних осіб – платників єдиного податку?
22. Яким є звітний податковий період для платників єдиного податку першої та другої групи?

23. Які види послуг віднесені Податковим кодексом до «побутових»?

24. Провадження яких видів господарської діяльності не дає підстав для реєстрації економічного суб'єкта платником єдиного податку?

25. Чи може платник єдиного податку перевищити обсяг доходу, встановлений для його групи платників?

26. Яким є порядок подання декларації та сплати єдиного податку?

27. У якому порядку сплачується сума єдиного податку сільськогосподарськими товаровиробниками?

28. Яким є порядок переходу на спрощену систему оподаткування і звітності?

Тести

1. Ставка плати за земельну ділянку, нормативну грошову оцінку якої проведено, встановлюється у розмірі не більше:
1) 3%;
2) 5%;
3) 2%;
4) 0,5%.

2. Податкове зобов'язання із податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачується фізичними особами:
1) протягом 40 днів по завершенню звітного кварталу;
2) протягом 60 днів по завершенню звітного року;
3) протягом 60 днів після вручення податкового повідомлення-рішення;
4) протягом 10 днів після вручення податкового повідомлення-рішення.

3. Ставки плати за землю для сільськогосподарських угідь встановлюються у:
1) гривнях за 1 квадратний метр;
2) гривнях за 1 га;
3) у відсотках від нормативної грошової оцінки за 1 га;
4) у відсотках від нормативної грошової оцінки за 1 квадратний метр.

4. Від сплати земельного податку звільняються:
1) фізичні особи, які виховують двох і більше дітей віком до 18 років;
2) інваліди третьої та четвертої груп;
3) особи, визнані репресованими;
4) ветерани війни.

5. За земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання, ставки земельного податку встановлюються у розмірі не більше:

1) 3 %;
2) 5 %;
3) 8 %.
4) 12 %.

6. Ставка податку за нерухоме майно для квартир, що перебувають у власності фізичних осіб, встановлюється за рішенням органів місцевого самоврядування у розмірі не більше:
1) 0,5 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року за 1 кв. м;
2) 2,7 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року за 1 кв. м;
3) 1 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року за 1 кв. м;
4) 1,5 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року за 1 кв. м.

7. База оподаткування об’єкта житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи – платника податку, відповідно до Податкового кодексу зменшується для різних типів об’єктів житлової нерухомості на:
1) 120 кв. м;
2) 180 кв. м;
3) 240 кв. м;
4) 370 кв. метрів.

8. База оподаткування об’єкта житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи – платника податку, відповідно до Податкового кодексу зменшується для квартир на:
1) 120 кв. м;
2) 180 кв. м;
3) 60 кв. м;
4) 370 кв. метрів.

9. Ставка транспортного податку встановлюється за кожен легковий автомобіль з розрахунку на календарний рік у розмірі:
1) 10 000 грн.;
2) 15 000 грн.;
3) 25 000 грн.;
4) 35 000 грн..

10. Об’єктом оподаткування транспортним податком є легкові автомобілі, середньоринкова вартість яких становить понад:
1) 600 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року;

2) 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року;
3) 800 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року;
4) 400 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року.

11. Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є:
1) власники автомобілів;
2) органи місцевого самоврядування;
3) суб'єкти господарювання, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках;
4) торговельні підприємства, які мають майданчики для паркування транспортних засобів.

12. Базою справляння туристичного збору є:
1) сума, встановлена органами місцевого самоврядування;
2) кількість діб проживання;
3) мінімальна заробітна плата;
4) вартість усього періоду проживання у визначених місцях за вирахуванням податку на додану вартість.

13. Ставка туристичного збору встановлюється у розмірі:
1) до 1 відсотка – для внутрішнього туризму; до 5 відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.;
2) до 1 відсотка – для внутрішнього туризму; до 10 відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення;
3) до 0,5 відсотка – для внутрішнього туризму; до 5 відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення;
4) до 2 відсотків – для внутрішнього туризму; до 5 відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.

14. Від сплати туристичного збору не звільняються:
1) діти віком до 18 років;

2) особи, які прибули у відрядження;
3) нерезиденти;
4) ветерани війни.

15. Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) період сплачується:
1) щоквартально;
2) щомісяця;
3) на початку року;
4) наприкінці року.

16. Базою оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів є:
1) площа земельної ділянки;
2) земельна ділянка;
3) нормативна грошова оцінка земельної ділянки;
4) вартість послуг паркування транспортних засобів.

17. Місцеві збори надходять:
1) у повному обсязі до державного бюджету;
2) частково до державного та до місцевих бюджетів;
3) лише до місцевих бюджетів;
4) лише до державного бюджету.

18. Справляння туристичного збору не можуть здійснювати:
1) адміністрації готелів;
2) квартирно-посередницькі організації;
3) фізичні особи, що є власниками квартир, зданих у найм;
4) адміністрації гуртожитків.

19. Базовий податковий (звітний) період туристичного збору дорівнює:
1) календарному місяцю;
2) календарному кварталу;
3) календарному року;
4) півріччю.

20. Ставки збору за місця для паркування транспортних засобів встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі:
1) до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

2) до 0,05 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;
3) до 0,07 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;
4) до 0,75 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

21. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності передбачає поділ платників єдиного податку на:
1) дві групи;
2) три групи;
3) чотири групи;
4) п’ять груп.

22. Платником єдиного податку четвертої групи може бути зареєстровано лише:
1) фізичну особу-підприємця, який здійснює виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках;
2) фізичну особу-підприємця, який здійснює надання побутових послуг населенню;
3) юридичну особу – суб’єкта господарювання будь-якої організаційно-правової форми;
4) сільськогосподарського товаровиробника.

23. До першої групи платників єдиного податку належать фізичні особи – підприємці, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує:
1) не перевищує 167 мінімальних заробітних плат;
2) не перевищує 200 мінімальних заробітних плат;
3) не перевищує 220 мінімальних заробітних плат;
4) не перевищує 250 мінімальних заробітних плат.

24. Платником єдиного податку може бути зареєстровано суб’єкт господарювання, який здійснює:
1) діяльність у сфері фінансового посередництва;
2) експорт підакцизних товарів;
3) виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням;
4) обмін іноземної валюти;.

25. Не можуть виступати платниками єдиного податку суб’єкти господарювання, які здійснюють:
1) ремонт автомобілів, мотоциклів;
2) виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням;
3) реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
4) виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням;

26. До другої групи платників єдиного податку належать фізичні особи – підприємці, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує:
1) не перевищує 1000 мінімальних заробітних плат;
2) не перевищує 834 мінімальних заробітних плат;
3) не перевищує 224 мінімальних заробітних плат;
4) не перевищує 1500 мінімальних заробітних плат.

27. Ставка єдиного податку для платників II групи встановлюється в розмірі:
1) до 10% від мінімальної заробітної плати;
2) до 10% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб;
3) до 20% від мінімальної заробітної плати;
4) до 20% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

28. Ставка єдиного податку для платників I групи встановлюється в розмірі:
1) до 10% від мінімальної заробітної плати;
2) до 10% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб;
3) до 20% від мінімальної заробітної плати;
4) до 20% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

29. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку I-II груп є:
1) календарний місяць;
2) календарний рік;
3) календарний квартал;
4) календарний місяць, календарний рік.

30. У разі перевищення у податковому періоді граничного обсягу доходу, визначеного для платників єдиного податку третьої групи, такі платники до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у розмірі:
1) 5 %;
2) 7 %;
3) 10 %;
4) 15 %.

Ситуаційні завдання

Завдання 1

Громадянин, який проживає в м. Чернівцях, володіє будинком в цьому ж місті площею 530 кв.м. та 150 кв. м. Нарахувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Довідково: ставка податку за 1 кв. м загальної площі об’єктів житлової та нежитлової нерухомості для фізичних і юридичних осіб встановлюється в максимальному розмірі.

Завдання 2

Громадянин, що проживає в с. ДДимка, має у користуванні земельну ділянку загальною площею 0,8 га, у тому числі: сіножаті – 0,5 га, ріллі – 0,2 га., присадибна ділянка 0,1 га. Грошова оцінка земельної ділянки складає 23800 грн. за 1 га. Рішенням місцевого органу самоврядування для земельних діяльнок, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлено ставку плати за землю у розмірі 1,5 % (а для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,5 %).

Нарахувати плату за землю.

Завдання 3

Земельна ділянка, на якій розташована будівля, протягом року знаходиться у спільній власності двох осіб: приватного підприємства – 30 % та громадської організації інвалідів – 70 %. Ділянка загальною площею 360 кв. м розташована на території історико-культурного призначення місцевого значення. Грошова оцінка земельної ділянки складає 15300 тис. грн. за 1 га.

Рішенням місцевого органу самоврядування для земельних діяльнок, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлено ставку плати за землю у максимальному розмірі. Визначити суму плати за землю. Здійснити розбивку помісячних платежів.

Завдання 4

Підприємство розташоване в межах м. Чернівці і займає загальну площу земельної ділянки 3620 м^2. Крім того, підприємство займає земельну ділянку, надану в тимчасове користування на землях сільськогосподарського призначення площею 3120 м^2 за межами населеного пункту.

Грошова оцінка земельної ділянки населеного пункту становить 26050800 грн. за 1 га, а грошова оцінка ріллі по області – 13420000 грн. за 1 га. Ставку плати за землю визначено у розмірі 3 % у межах населеного пункту та 4 % для земельних ділянок, розташованих за межами населених пунктів.

Завдання 5

Розрахуйте суму податку на нерухоме майно, що підлягає сплаті до бюджету за рік, згідно рішення Чернівецької міської ради за наступної інформації:

1. Громадянин володіє у м. Чернівцях двома квартирами площею 53 та 45 кв.м.;

2. Громадянин володіє у м. Чернівцях будинком площею 255 кв.м.;

3. Громадянин володіє двома квартирами у м. Чернівцях площею 68 та 55 кв.м. та будинком у м. Чернівцях площею 520 кв.м.

Завдання 6

Громадянин Писаренко реалізував 10.03. поточного року квартиру житловою площею 157 кв. м. Він утримує у спільній власності садовий будинок площею 114 кв. м та одноповерховий будинок із присадибною ділянкою житловою площею 156 кв. м. Розрахуйте суму податку на нерухоме майно, що підлягає сплаті до бюджету за рік, якщо ставка податку становить визначений законодавством максимальний розмір.

Завдання 7

15 вересня поточного року громадянин придбав новий легковий автомобіль вартістю 1 940 000 грн. Обґрунтуйте, чи повинна дана фізична особа сплачувати транспортний податок. Якщо так, то розрахуйте його величину.

Завдання 8

Підприємство «Каток» надає у використання 15 комунальних гаражів загальною площею 214 м. кв. Відповідною міською радою було встановлено ставку збору за місця для паркування транспортних засобів у розмірі 0,07 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Нарахуйте збір за місця для паркування транспортних засобів за перший квартал поточного року.

Завдання 9

До м. Чернівці на екскурсію прибула група туристів з 12 чоловік із Австрії. У зв’язку з технічними причинами, їм довелося затриматися в місті і поселитися у готелі «Кайзер» на 2 доби. Вартість проживання у двомісному номері складає 840 грн. за добу. Крім цього, по виїзді туристи одержали рахунок за харчування в готелі на суму 5560 грн.

Визначте суму туристичного збору, якщо ставка туристичного збору у м. Чернівцях складає встановлений законодавством максимум.

Завдання 10

Площа земельної ділянки, відведеної в м. Новодністровськ під автостоянку, що перебуває у власності ПП «Ліс», становить 300 кв. м. Розрахуйте суму збору за місця для паркування транспортних засобів, що підлягає нарахуванню підприємству за один день функціонування стоянки, якщо ставка збору становить законодавчо визначений максимальний розмір.

Завдання 11

Підприємство одержало на розрахунковий рахунок кошти за надані послуги з перевезення вантажу в обсязі 15800 грн. Витрати, понесені господарюючим суб’єктом на оплату палива становили 7650 грн. Визначити оптимальний рівень оподаткування підприємства за наступних умов:

а) підприємство працює на єдиному податку за ставкою 5%;

б) підприємство працює на єдиному податку за ставкою 3%, при цьому сплачуючи ПДВ.

Завдання 12

Фізична особа-підприємець одержала такі показники господарської діяльності у І кварталі звітного року:

- суми безоплатно отриманих товарів – 36200 грн.;
- дохід від реалізації продукції – 64000 грн.;
- вартість сировини, використаної для виготовлення товарів – 22000 грн., придбаної у платника ПДВ;
- сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк давності – 12000 грн.;
- оплачено заробітну плату працівників та нараховано ЄСВ – 19800 грн.;
- дохід від реалізації автомобіля, який використовується в господарській діяльності – 46800 грн.;
- суми коштів за надані послуги – 2900 євро без ПДВ;

Встановіть необхідність реєстрації фізичної особи платником ПДВ, а також оберіть оптимальну ставку єдиного податку для такого платника, за умови що:

1) у трудових відносинах з підприємцем перебуває 18 осіб;
2) річний обсяг доходу фізичної особи складає 2 500 000 грн.;
3) курс євро до гривні на перше число кварталу складає 26,83 грн., на дату зарахування коштів – 26,75 грн.

Завдання 13

ПП «Кристал» одержало такі фінансово-господарські результати у І кварталі поточного року:

- оприбутковано матеріали, що відносяться на собівартість реалізованої продукції, на суму 38900 грн. від платника ПДВ;
- безоплатно одержано товари на суму 112300 грн.;
- реалізовано обладнання за ціною 69120 грн., балансова вартість якого складає 67600 грн.;
- на р/р отримано кошти від нерезидента за надані послуги у сумі 4550 євро (офіційний курс євро до гривні на перше число кварталу – 12,37 грн., на дату перерахування коштів – 12,29 грн.);
- придбано у платника ПДВ обладнання, яке входить до складу ОЗ і підлягає амортизації на суму 96400 грн.;
- виплачено заробітну плату найманим працівникам та нараховано ЄСВ на фонд оплати праці – 42800 грн.;
- здійснено попередню оплату вартості товарів платнику ПДВ за майбутніми поставками – 9750 грн.;
- реалізовано готову продукцію на суму 250 000 грн.;

- сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позивної давності склала 15700 грн.

На підставі обчисленого обсягу доходу та даних про підприємство встановити, до якої групи платників єдиного податку належить підприємство.

Вибрати для суб'єкта господарювання оптимальну ставку єдиного податку (із врахуванням можливості реєстрації платником ПДВ) та розрахувати суми єдиного податку (ПДВ), що підлягають сплаті до бюджету.

Завдання 14

ТОВ «Агро» є сільськогосподарським підприємством, що займається вирощуванням та реалізацією сільськогосподарської продукції. Площа угідь становить: ріллі – 90,4 га, багаторічних насаджень – 23,8 га, сіножатей – 12,7 га, пасовищ – 8,9 га. Грошова оцінка одного гектара земельних ділянок становить: ріллі – 19200 грн., сіножатей – 18300 грн., пасовищ – 17900 грн. і багаторічних насаджень – 11300 грн.

ТОВ «Агро» розташоване у гірській зоні, є платником єдиного податку четвертої групи.

Необхідно нарахувати суми єдиного податку за строками сплати в бюджет.

Завдання 15

Приватне сільськогосподарське підприємство «Зарево» (є платником єдиного податку четвертої групи) розташоване у Рівненській області.

За станом на 1 січня поточного року на його балансі значаться такі земельні ділянки: рілля – 4 590 га; земля водного фонду – 22320 га; багаторічні насадження – 2 430 га. Землі підприємства розташовані на поліській території.

Грошова оцінка 1 га: ріллі – 19800 грн., багаторічних насаджень – 19400 грн. Грошова оцінка одного гектара ріллі в області становить 20951,7 грн. Визначити суму єдиного податку на поточний рік та вказати строки його сплати в бюджет.

Приклади розв'язування ситуаційних завдань

Приклад 1

Загальна площа квартири 150 кв.м. Право власності на квартиру у вересні перейшло до нового власника.

Визначити суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що має бути нарахована попередньому власнику квартири та новому власнику.

Довідково: ставка податку за 1 кв. м загальної площі об'єктів житлової та нежитлової нерухомості для фізичних і юридичних осіб встановлюється в

максимальному розмірі (1,5% від мінімальної заробітної плати за кожний квадратний метр – у 2022 р. 6500 грн.).

Розв'язок:

1.Фізична особа користується пільгою та зменшує базу оподаткування на 60 кв. м.:

150-60=90 кв.м.

1. Річна сума податку:

90* 6500* 1,5% = 8775,00 грн.

2. Попередній власник повинен сплатити з січня по серпень (8 місяців):

8775/12*8 = 5850,00 грн.

3. Новий власник повинен сплатити за період з вересня по грудень, тобто за 4 місяці:

8775 / 12*4= 2925,00 грн.

Висновок: Сума податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що має бути сплачена до місцевого бюджету, становить 8775,00 грн. за рік. З цієї суми новим власником квартири має бути сплачено 2925,00 грн. податку, попереднім власником – 5850 грн.

Приклад 2

Громадянин, що проживає в с. Данилівка Миколаївської області, має у користуванні земельну ділянку загальною площею 1,8 га, у тому числі: сіножаті – 0,7 га, ріллі – 0,4 га. Грошова оцінка земельної ділянки складає 3800 грн. за 1 га. 25 серпня громадянина було визнано інвалідом II групи. Рішенням місцевого органу самоврядування для земельних діяльнок, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлено ставку плати за землю у розмірі 1 % (а для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1 %).

Нарахувати плату за землю.

Розв'язок:

Відповідно до Податкового кодексу України, у разі виникнення права на пільгу у платника протягом року він звільняється від сплати земельного податку починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право, таким чином нарахування плати за землю будемо здійснювати за 8 місяців.

Проведемо розрахунок суми плати за землю (ПЗ) для кожного виду земельної ділянки:

ПЗ для сіножаті = (3800 * 0,1 % * 0,7) / 12 * 8 = 1,77 грн.;

ПЗ для ріллі = (3800 * 0,1 % * 0,4) / 12 * 8 = 1,01 грн.;

Розмір плати за землю для решти земель будемо обчислювати із врахуванням того, що ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі 1 % від їх нормативної грошової оцінки.

Таким чином, плата за землю для решти земель:

$$ПЗ = (3800 * 1\ \% * (1,8 – (0,7+0,4)) / 12 * 8 = 17,73 \text{ грн.}$$

Висновок: Отже, загальна сума плати за землю, що підлягає сплаті громадянином за рік, складає 20,51 грн.

Приклад 3

У звітному періоді підприємство «Імпекс» здійснило такі господарські операції:

- оприбутковано матеріали, що відносяться на собівартість реалізованої продукції, на суму 24000 грн., в т.ч. ПДВ;
- одержана передплата за продукцію від підприємства «Б» в сумі 54000 грн., в т.ч. ПДВ;
- відвантажено товари зі складу на суму 5600 грн., в т. ч. ПДВ;
- придбано обладнання, яке входить до складу основних засобів і підлягає амортизації, на суму 48000 грн., в т. ч. ПДВ;
- відвантажена продукція підприємству «Авіас» на суму 21 000грн., в т. ч. ПДВ;
- підприємство «Вікс» перерахувало кошти за відвантажену в попередньому періоді продукцію в сумі 18000 грн., в т.ч. ПДВ.

Підприємство є платником єдиного податку за ставкою 3 %.

Визначити суму єдиного податку та податку на додану вартість, що підлягає сплаті в бюджет.

Розв'язок:

1. Визначимо податок на додану вартість за правилами податкового обліку:

Зміст операції	Податкове зобов'язання	Податковий кредит
Оприбутковано матеріали, що відносяться на собівартість реалізованої продукції, на суму 24000 грн., у т.ч. ПДВ		4000
Одержана передплата за продукцію від підприємства «Б» в сумі 54000 грн., у т.ч. ПДВ	9000	
Відвантажено товари зі складу на суму 5600 грн., у т. ч. ПДВ	933	

Придбано обладнання, яке входить до складу основних засобів і підлягає амортизації, на суму 48000 грн., у т. ч. ПДВ		8000
Відвантажена продукція підприємству «Авіас» на суму 21 000грн., у т. ч. ПДВ	3500	
Підприємство «Вікс» перерахувало кошти за відвантажену в попередньому періоді продукцію в сумі 18000 грн., у т.ч. ПДВ.	-	
ВСЬОГО	13433	12000

ПДВ до сплати у бюджет: 13433-12000 = 1433 грн.

2. Єдиний податок:

А) Дохід (за мінусом ПДВ):

54000 – 9000 +18000 – 3000 = 60000 грн.

Б) Сума єдиного податку: 60000 * 3% = 1800 грн.

Висновок: Будучи платником єдиного податку III групи та оподатковуючись за ставкою 3% від доходу, підприємство має нарахувати до сплати в бюджет 1433 грн. податку на додану вартість та 1800 грн. єдиного податку.

Приклад 4

Підприємство «Каток» надає у використання 15 комунальних гаражів загальною площею 214 м. кв. Відповідною міською радою було встановлено ставку збору за місця для паркування транспортних засобів у розмірі 0,07 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Нарахуйте збір за місця для паркування транспортних засобів за перший квартал поточного року.

Розв'язок:

Базою оподаткування збору є площа комунальних гаражів. Ставка збору встановлюється за 1 кв. метр площі гаражів у відсотках від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, за кожний день. Розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня 2021 року складає 6000 грн. Розрахуємо суму збору (Сз) за один день надання комунальних гаражів:

Сз = 214 * 0,07 % * 6000 = 898,80 грн.

У першому кварталі поточного року 90 днів, отже сума збору, що підлягатиме сплаті за квартал (Сзк), становить:

$$Сзк = 898,8 * 90 = 80892 \text{ грн.}$$

Висновок: За І квартал підприємство «Каток» має сплатити 80892 грн. збору за місця для паркування транспортних засобів.

Приклад 5

На відпочинок до м. Одеси прибула група з 5 чоловік, які оселилися в готелі на 10 діб. Вартість проживання складає 300 грн. з людини за добу. Нарахуйте суму туристичного збору, що підлягає сплаті до бюджету, якщо ставка збору складає 0,5% від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

Розв'язок:

Ставка туристичного збору (ТЗ) для внутрішнього туризму встановлюється у розмірі до 0,5 % від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року (6500 грн. станом на 01.01.2022 р.):

$$ТЗ = 6500 * 0,5\ \% * 10 \text{ діб} * 5 = 1625,00 \text{ грн.}$$

Висновок: За 10 днів перебування в готелі туристи мають заплатити 1625,00 грн. туристичного збору.

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

Адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

До підакцизних товарів належать:

- ✓ спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- ✓ тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- ✓ нафтопродукти, скраплений газ, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, паливо моторне альтернативне;
- ✓ автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- ✓ електрична енергія.

Акцизний склад – спеціально обладнані приміщення на обмеженій території (далі – приміщення), розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікеро-горілчаних виробів, а також приміщення, розташовані на митній території України, де розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального (крім скрапленого газу природного, бензолу, метанолу), за винятком приміщень для навантаження-розвантаження, зберігання пального виключно для потреб власного споживання пального розпорядником акцизного складу.

Альтернативні види палива – тверде, рідке та газове паливо, яке є альтернативою відповідним традиційним видам палива і яке виробляється (видобувається) з нетрадиційних джерел та видів енергетичної сировини.

Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

База оподаткування (податкова база) – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується

податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Балансова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів – сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

Бартерна (товарообмінна) операція – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору.

Безнадійна заборгованість – заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:

а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

б) прострочена заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;

в) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією;

г) заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних після звернення кредитором стягнення на заставлене майно відповідно до закону та договору, за умови, що інші дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника, визначені нормативно-правовими актами, не призвели до повного покриття заборгованості;

ґ) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

д) прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Безоплатно надані товари, роботи, послуги:

а) товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів;

б) роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості;

в) товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею.

Бюджетне відшкодування ПДВ – сума податку на додану вартість, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку або якщо сума податкового кредиту перевищує суму податкового зобов'язання.

Валовий внутрішній продукт (ВВП) – це вартість усіх товарів та послуг у ринкових цінах, створених на економічній території країни за той чи інший період, за винятком вартості їхнього проміжного споживання.

Вексель – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю). Розрізняють простий і переказний Вексель. Вексель переказний – вексель, який містить письмовий наказ однієї особи (юридичної або фізичної) іншій особі сплатити у зазначений строк визначену суму грошей третій особі. Вексель простий – вексель, який містить зобов'язання векселедавця сплатити у зазначений строк визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Векселедавець – юридична або фізична особа, яка видала простий або переказний вексель.

Великий платник податків – юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період.

Видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування.

Державний земельний кадастр – єдина державна геоінформаційна система відомостей про землі, розташовані в межах державного кордону України, їх цільове призначення, обмеження у їх використанні, а також дані про кількісну і якісну характеристику земель, їх оцінку, про розподіл земель між власниками і користувачами.

Державний реєстр фізичних осіб − платників податків (ДРФО) – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки і податкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами України. Реєстр фізичних осіб-платників податків самозайнятих осіб є складовою частиною ДРФО.

Деривати – стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати базовий актив на визначених ним умовах у майбутньому.

Дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою-емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Діяльність у сфері розваг – господарська діяльність юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що полягає у проведенні лотерей, а також розважальних ігор, участь в яких не передбачає одержання її учасниками грошових або майнових призів (виграшів), зокрема більярд, кегельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри тощо.

Довгострокові зобов'язання – це зобов'язання, очікуваний строк погашення яких перевищує 12 місяців або операційний цикл.

Договір довгострокового страхування життя – договір страхування життя строком на п'ять і більше років, який передбачає страхову виплату одноразово або у вигляді ануїтету, якщо застрахована особа дожила до закінчення терміну дії договору страхування чи події, передбаченої у договорі страхування, або досягла віку, визначеного договором.

Додаткові блага – кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку.

Документальна перевірка – перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Експортер – суб'єкт господарсько-правових відносин, що вивозить із країни експорту товар (товари).

Електронний кабінет платника податків – захищений, персоналізований електронний сервіс, завдяки якому платники податків

отримали змогу використовувати низку он-лайн послуг через безконтактний спосіб їх взаємодії з органами Державної фіскальної служби з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій (підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді; переглядати дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків) та ін.).

Емісійний дохід – сума перевищення надходжень, отриманих емітентом від емісії (випуску) власних акцій (інших корпоративних прав) та інвестиційних сертифікатів, над номінальною вартістю таких акцій (інших корпоративних прав) та інвестиційних сертифікатів (під час їх первинного розміщення), або над ціною зворотного викупу під час наступних розміщень інвестиційних сертифікатів та акцій інвестиційних фондів.

Емітент цінних паперів – особа (юридична особа, фізична особа, держава, орган місцевого самоврядування), яка від свого імені випускає цінні папери і зобов'язується виконувати обов'язки, що випливають з умов їх випуску.

Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про платників податків. Формується з районних рівнів Єдиного банку даних юридичних осіб державних податкових інспекцій в районах, містах і районах у містах, а також міжрайонними та об'єднаними інспекціями.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Єдиний реєстр податкових накладних – реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Єдиний реєстр акцизних накладних – реєстр відомостей щодо акцизних накладних, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками акцизного податку електронними документами.

Максимальні роздрібні ціни – ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію з урахуванням усіх видів податків (зборів). Акцизний податок з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів не включається до максимальної роздрібної ціни. Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін у порядку, встановленому Податковим кодексом. Продаж суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни, не може здійснюватися за цінами, вищими за максимальні

роздрібні ціни, збільшені на суму акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизних товарів;

Марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

Загальна система оподаткування складається з сукупності податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку відповідно до наявності об'єкта оподаткування.

Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід – сума оподатковуваних доходів, виплачених (нарахованих) протягом звітного податкового місяця

Загальний річний оподатковуваний дохід – сума загальних місячних оподатковуваних доходів, отриманих (нарахованих) протягом звітного податкового року, а також іноземних доходів, одержаних протягом звітного року.

Загальнодержавні податки і збори – податки та збори, що встановлені Податковим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України.

Зведений бюджет – сукупність показників бюджетів, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави. Зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва та Севастополя.

Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Внутрішнє подвійне оподаткування – подвійне оподаткування в країнах, де один податок стягується на різних рівнях адміністративно-територіальних одиниць.

Зовнішнє подвійне оподаткування – оподаткування, при якому стикуються національні законодавства у визначені об'єкта оподаткування або платника, розглядаючи його як зобов'язану особу по аналогії із законодавством іншої країни.

Інвестиції – господарські операції, які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно.

Інститут спільного інвестування відкритого типу – корпоративний або пайовий фонд, який бере на себе зобов'язання здійснювати у будь-який час на вимогу учасників цього інституту викуп цінних паперів, емітованих таким інститутом (компанією з управління його активами).

Інфляція – тривале зростання загального рівня цін, що відображує зниження купівельної спроможності грошової одиниці.

Іпотечний житловий кредит – фінансовий кредит, що надається фізичній особі банківською чи іншою фінансовою установою відповідно до закону строком не менш як на п'ять повних календарних років для

фінансування витрат, пов'язаних з придбанням квартири (кімнати) чи житлового будинку (його частини) або будівництвом житлового будинку (його частини), що надаються у власність позичальника, з прийняттям кредитором такого житла (землі, що знаходиться під таким житловим будинком, у тому числі присадибної ділянки) у заставу.

Камеральна перевірка – перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Касовий метод – метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Кліринг – отримання, звірка та поточні оновлення інформації, підготовка бухгалтерських та облікових документів, необхідних для виконання угод щодо цінних паперів, визначення взаємних зобов'язань, що передбачає взаємозалік, забезпечення та гарантування розрахунків за угодами щодо цінних паперів.

Клірингова діяльність – діяльність з визначення взаємних зобов'язань (збирання, звірка, коригування інформації з операцій з цінними паперами і підготовка бухгалтерських документів по них) та їх заліку з поставок цінних паперів і розрахунками по них.

Корпоративні права – права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Кредиторська заборгованість – заборгованість фізичним та юридичним особам: за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (в тому числі яка забезпечена векселями); з сум авансів одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг); за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства; також заборгованість з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату; заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формування статутного капіталу; заборгованість пов'язаним сторонам та з внутрішньовідомчих розрахунків; інша заборгованість з поточних зобов'язань.

Лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Лізингодавець – суб'єкт підприємницької діяльності, у тому числі банківська чи небанківська фінансова установа, якій передає в користування об'єкти лізингу за договором лізингу.

Марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

Митна вартість – вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка використовується для митних цілей і базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Митна декларація – заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури.

Митне оформлення – виконання митним органом дій (процедур), що пов'язані із закріпленням результатів митного контролю товарів і транспортних засобів.

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання – мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з сигарет, виражена у твердій сумі за 1000 штук сигарет одного найменування, реалізованих на митній території України чи ввезених на митну територію України.

Невиробничі основні засоби – основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Необоротні активи – це матеріальні і нематеріальні ресурси, що належать установі і забезпечують її функціонування і термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року. Необоротні активи відображають у балансі за статтями:

- нематеріальні активи – вартість прав користування природними ресурсами, промисловими зразками, знаками для товарів і послуг, місцем на товарній і фондовій біржі, вартість програмного забезпечення обчислювальної техніки, об'єктів промислової та інтелектуальної власності, ноу-хау, гудвілу, прав користування будинками, спорудами, внесених вкладів у статутний фонд, а також придбаних у процесі діяльності підприємства, вартість прав на здійснення окремих видів діяльності й оренду будівель (споруд, помешкань);
- незавершене будівництво – вартість незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюється для власних потреб підприємства, а також авансові платежі для фінансування такого будівництва;
- основні засоби – вартість власних і одержаних на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, що належать до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями (стандартами);
- довгострокові фінансові інвестиції – фінансові інвестиції на період понад один рік, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент;

- довгострокова дебіторська заборгованість, яка включає заборгованість фізичних і юридичних осіб, що не виникає в процесі нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців від дати балансу;
- відстрочені податкові активи – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки;
- інші необоротні активи – наводяться суми необоротних активів, що не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи».

Непрямі податки – встановлюються як надбавка до ціни товарів і послуг, їх розмір для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів чи майна (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Нерезиденти — юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнаходженням за межами України, які створені та 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 підприємницької діяльності відповідно до законодавства України.

Носій податку – особа, яка формально не несе юридичної відповідальності за сплату податку, але є фактичним платником через встановлену законом систему перекладення податку.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин.

Об'єкти житлової нерухомості – будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки.

Об'єкти нежитлової нерухомості – будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду. У нежитловій нерухомості виділяють: будівлі готельні, будівлі офісні, будівлі торговельні, гаражі, будівлі промислові та склади, будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки), господарські (присадибні) будівлі, інші будівлі.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Облікова ставка *(О.с.)* – один із монетарних інструментів, за допомогою якого Національний банк України встановлює для банків та інших суб'єктів грошово-кредитного ринку орієнтир щодо вартості залучених і розміщених грошових коштів на відповідний період. *О.с.* є базовою процентною ставкою

щодо інших процентних ставок Національного банку України. *О.с*. використовується Національним банком України одночасно як засіб реалізації грошово-кредитної політики та орієнтир ціни на гроші.

Одиниця виміру бази оподаткування – конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку.

Орендар – суб'єкт господарювання або фізична особа, які приймають в оренду торгові приміщення (площі), та/або майно (устаткування, обладнання), підсобні приміщення (споруди), що становлять об'єкт оренди.

Орендодавець – суб'єкт господарювання, який передає в оренду торгові приміщення (площі) та/або майно (устаткування, обладнання), підсобні приміщення (споруди), що становлять об'єкт оренди.

Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)

Особовий рахунок платника податків – складова автоматизованої інформаційної системи, що забезпечує облік нарахованих і сплачених сум платежів до бюджету органами Державної фіскальної служби. Картки особових рахунків відкриваються на кожний поточний рік кожному платнику за кожним видом платежу згідно з кодами бюджетної класифікації України за доходами.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Перекладання податків – це процес такої зміни цін на товари та послуги, при якому платник отримує можливість повністю чи частково перекласти податкове навантаження на інших осіб (на своїх покупців чи постачальників).

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

Податки – це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Податкова знижка – документально підтверджена сума (вартість)

витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати.

Податкова накладна – це документ, який платник податку на додану вартість зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (за наявності).

Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі.

Податкова пільга надається шляхом:

а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору;

г) звільнення від сплати податку та збору.

Податкова система – це сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкова знижка – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками звітного року у вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга – це сума, на яку платник податку має право зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк).

та повної і своєчасної мобілізації податків і податкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, застосування заохочувальних методів впливу.

Податкове навантаження (податковий тягар) – це відношення загальної суми податків і податкових платежів до валового доходу платника податків. На макрорівні податкове навантаження (податковий тиск, рівень оподаткування економіки) – це відношення загальної суми податків і податкових платежів, що мобілізовані у бюджети всіх рівнів та державні цільові фонди, до валового внутрішнього продукту.

Податкове регулювання – система економічних заходів цілеспрямованого впливу держави на виробничо-економічні, соціальні процеси

через механізми оподаткування, а саме: зміну видів податків; зміну податкових ставок; надання податкових пільг; податкові санкції; заходи легалізації неоподаткованих доходів; регулювання рівня споживання; регулювання загального рівня оподаткування (податкового навантаження).

Податковий агент **–** особа, на яку податковим законодавством покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання пені і штрафів, реструктуризації заборгованості перед бюджетом.

Податковий контроль – це елемент податкового менеджменту, який охоплює облік платників податків, приймання і обробку податкової звітності, облік обов'язкових платежів та контроль за своєчасністю їх надходження, здійснення податкових перевірок, реалізацію матеріалів їх проведення, опитування, спостереження та огляд з метою виявлення об'єктів оподаткування

Податковий менеджмент – це сукупність прийомів і методів організації економічних відносин, що виникають між державою та платниками з приводу сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів, з метою оптимізації оподаткування.

Податковий період – термін, протягом якого завершується процес формування бази оподаткування та визначається розмір податкового зобов'язання (місяць, квартал, рік).

Податкові санкції – заходи, які застосовуються до платників податку у випадках порушення ними податкового законодавства. В Україні представлені притягненням до адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності.

Подвійне оподаткування (double taxation) – оподаткування об'єкта оподаткування тим самим (чи аналогічними) податком за один податковий період більше одного разу.

Поточні зобов'язання – це зобов'язання, очікуваний строк погашення яких не перевищує операційного циклу чи 12 місяців.

Продуктивні сили – засоби виробництва (знаряддя праці та предмети праці), за допомогою яких виробляють матеріальні блага (здійснюють матеріальне виробництво), а також люди, що здатні до праці, мають певні навички й знання і приводять у дію ці засоби та вдосконалюють їх.

Прогресивні ставки оподаткування **–** ставки податків, які зростають при зростанні бази чи об'єкта оподаткування.

Прямі податки – обов'язкові платежі, які сплачуються платником до бюджету держави залежно від розміру об'єкта оподаткування. Передбачають наявність об'єкта оподаткування у вигляді доходу, прибутку, майна, ресурсів (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плата за землю, плата за спеціальне використання лісових ресурсів, плата за користування надрами).

Реекспорт **–** це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Реєстр договорів про спільну діяльність – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного обліку платників податків, які здійснюють свою діяльність за договорами про спільну діяльність.

Реєстр неприбуткових організацій і установ – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові організації та установи.

Реєстр платників податку на додану вартість – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного обліку платників податку на додану вартість.

Реімпорт **–** це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Рентабельність – відносний показник економічної ефективності, який відображає рівень ефективності використання ресурсів і капіталу банку. Коефіцієнт рентабельності розраховується як відношення операційного прибутку до активів, ресурсів або потоків, що її формують. Рентабельність може бути виражена показниками прибутку в розрахунку на одиницю вкладених коштів або показниками прибутку, що міститься в кожній одержаній грошовій одиниці.

Рентна плата – загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

Реорганізація підприємства – припинення діяльності підприємства шляхом злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення з наступним переходом до новостворених підприємств усіх майнових прав та обов'язків колишнього підприємства.

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання.

Роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або

аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Сервісне обслуговування платників – це надання адміністративних, консультаційних, довідкових, інформаційних, електронних та інших послуг, пов'язаних з реалізацією прав та обов'язків платника відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган.

Соціально-економічна доктрина – наукова теорія щодо визначення феномену життя суспільства, яка визначає особливості побудови економічної та соціальної політики країни.

Спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Ставка податку – розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Ставки податку бувають:

- ❖ абсолютна (специфічна) – розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина щодо кожної одиниці виміру бази оподаткування;
- ❖ відносна (адвалорна) – встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Страхове відшкодування – страхова виплата, яка здійснюється страховиком у межах страхової суми за договорами майнового страхування і страхування відповідальності при настанні страхового випадку.

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

Суб'єктами малого підприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суспільні блага і послуги – сукупність матеріальних і нематеріальних благ, які надаються населенню державою у прямій і опосередкованій формах. До них у західній економічній літературі відносять охорону громадського порядку, законодавство, утримання громадських садів і парків, розвиток освіти, забезпечення національної безпеки, міжнародні відносини та ін.

Ухилення від оподаткування **–** це форма зменшення податкового навантаження, за якої платник податків свідомо чи необережно уникає сплати податкового зобов'язання чи зменшує його розмір, порушуючи чинне законодавство.

Фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з Податковим кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Фрахт – винагорода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для: перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом.

Чистий оподатковуваний дохід – різниця між доходом (виручкою у грошовій та натуральній формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.47.11&nobreak=1 (дата звернення: 13.04.2022).
2. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI URL:http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.60.0 (дата звернення: 13.04.2022).
3. Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції: Закон України від 17 липня 1997 року № 468/97-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/468/97-вр#Text (дата звернення: 13.04.2022).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Закон України від 4 грудня 2020 року № 1072-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1072-20#Text (дата звернення: 13.04.2022).
5. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п (дата звернення: 13.04.2022).
6. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 січня 2017 року № 26. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF (дата звернення: 13.04.2022).
7. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text (дата звернення: 13.04.2022).
8. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. зі змінами і доповненнями № 569. URL:http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF/paran11#n11 (дата звернення: 13.04.2022).
9. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних: Постанова КМУ від 24 лютого 2016 р. № 114. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-п#Text (дата звернення: 13.04.2022).
10. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового: Постанова КМУ від 24 квітня 2019 р. № 408. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-2019-п#Text (дата звернення: 13.04.2022).
11. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 2015 року № 897. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ RE27860.html (дата звернення: 13.04.2022).
12. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів

України від 28.01.2016 р. № 21. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16 (дата звернення: 13.04.2022).

13. Порядок обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 9 грудня 2012 року № 1588. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11 (дата звернення: 13.04.2022).

14. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи : Наказ Міністерства фінансів України 02 жовтня 2015 року № 859 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15 вересня 2016 року № 821). URL: http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/65107.html (дата звернення: 13.04.2022).

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99 (дата звернення: 13.04.2022).

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 (дата звернення: 13.04.2022).

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00 (дата звернення: 13.04.2022).

18. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928/print1466629669487187 (дата звернення: 13.04.2022).

19. Адміністрування податків, зборів, платежів : навчальний посібник / за заг. ред. Хомутенко В.П. Одеса: «Атлант», 2015. 314 с.

20. Аристотель. Сочинения: В 4 т., т. 4. Москва: Мысль, 1983. 830 с.

21. Браунинг П. Современные экономические теории — буржуазные концепции / под ред. и с предисл. Г.Б. Хромушина. Москва : Экономика, 1987. 160 с.

22. Бьюкенен Дж. Сочинения. Серия «Нобелевские лауреаты по экономике». Т. 1. Москва : Таурус-Альфа, 1997. 560 с.

23. Власюк Н.І., Мединська Т.В. Податкова система : навчальний посібник. 3-тє видання, перероб. та допов. Львів : Магнолія-2006, 2012. 424 с.

24. Гардаш С. В. Федеральная налоговая система США: современные особенности. *США. Канада. Экономика – политика – культура.* 2000. № 8. С. 18–36.

25. Гордієнко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення. *Економіка і суспільство.* Випуск № 10, 2017. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/99.pdf

26. Демиденко Л. М., Субботович Ю.Я. Податкова система : навчальний посібник для студ. вищих навч. закладів. Київ : ЦУЛ, 2007. 184 с.

27. Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу. Фінанси України. 2004. № 5. С. 111-117.

28. Демянчук Ю. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*. 2011. № 3 (1).URL: http://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf.

29. Довгалюк В. І., Ярмоленко Ю.Ю. Податкова система : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 360 с.

30. Економічна історія України і світу: Підручник за ред. Лановика Б.Д. – 6-те вид. перероблене і доповнене. Київ: Вікар, 2004. 486 с.

31. Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Современные проблемы налоговой политики: учебное пособие. Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2006. 328 с.

32. Ингрэн Дж. История политической экономии: [пер. с англ.] / Дж. Ингрэн. Москва 1891. 322 с.

33. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: підручник. Київ : Атіка, 2006. 920с.

34. Йохна Н. А. Основные институциональные концепции: сущность, особенности и классификация. *Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая.* 2004. Выпуск 70. С. 14–22.

35. Канонішена-Коваленко К. Шевченко Л. Екологічний податок в Україні від А до Я. Київ: Фундація «Відкрите Суспільство», 2017. 105 с.

36. Карлін М.І. Міжнародне оподаткування: навчально-методичний посібник. Тернопіль : Навчальна книга-Богдан, 2013. 360 с.

37. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. Москва : Прогресс, 1978. 494 с.

38. Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування. *Фінанси України.* 2006. № 2. С. 101–112.

39. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 371 с.

40. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000.246 с.

41. Крисоватий А.І., Сидорович О.Ю., Дмитрів В.І. Наукові основи фіскальної теорії: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 246 с.

42. Крисоватий А. І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. 212 с.

43. Крупей Н. С. Податки і платежі: історичний аспект. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: *Зб. наук. праць.* 2012. № 1(12). С. 28-40. URL: http://www.fkd.org.ua/article/download/28834/25836

44. Лыкова Л.Н. , Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран: учеб. пособие. Москва : Юрайт, 2013. 428 с.

45. Милль Дж. С. Основы политической экономии. Т. 3 Москва: Прогресс , 1981. 447 с.

46. Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. Київ: Вісник податкової служби України, 2002. 144 с.

47. Нуреев Р. М. «Общая теория занятости, процента и денег» Дж. М. Кейнса: предпосылки возникновения, методология и особенности интерпретации. *Journal of Institutional Studies (Журнал институциональных*

исследований). 2016. Т. 8. № 1. С. 6-35. URL : https://cyberleninka.ru/article/v/obschaya-teoriya-zanyatosti-protsenta-i-deneg-dzh-m-keynsa-predposylki-vozniknoveniya-metodologiya-i-osobennosti-interpretatsii

48. Олійник О. В., Філон О.В. Податкова система : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 456 с.

49. Онисько С.М., Тофан І.М., Грицина О.В. Податкова система : підручник. Львів: Магнолія 2006, 2013. 351 с.

50. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. 555 с.

51. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: URL:http://adhdportal.com/book_927_chapter_7_Glava_4._EHvoljuija_teorii_nalogov.html

52. Педь І. Непрямі податки в податковій системі України: навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 348 с.

53. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. Андрущенка В. Л. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 416 с.

54. Податкова система : навчальний посібник / за ред. І.О. Лютого. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

55. Податкова система: навчальний посібник / Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та ін. ; ред. Волохова І.С., Дубовик О.Ю. Харків: Діса плюс, 2019. 402 с.

56. Податкова система : навчальний посібник / Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.; за ред. Баранової В.Г. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

57. Податкова система України: тренінг-курс: навч. посіб. /Тимченко О.М. та ін.; за заг. ред. Тимченко О.М. Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2012. 656 с.

58. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навчальний посібник / за ред. Іванова Ю.Б., Майбурова І.А. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.

59. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс /за заг. ред. К. І. Швабія. Ірпінь: Університет ДПС України, 2018. 61 с.

60. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник / Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с.

61. Потенціал рентних платежів за видобуток корисних копалин в Україні / А. М. Соколовська, Л. М. Уніговський, В. Й. Башко та ін. Київ : ДННУ "Акад. фін. управ ління", 2013. 228 с.

62. Пріб К. І., Федько П.С.. Податкова система : термінологія і формулювання основних показників. Київ : ЦУЛ, 2007. 320 с.

63. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія. Київ : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.

64. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. Москва: Инфра–М., 1996. 190 с.

65. Самуельсон П. Економіка: підручник. Львів: Світ, 1993. 493 с.

66. Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии / Ж. Сисмонди; пер. Б. О. Эфруси Москва: Изд-е К.Т. Солдатенкова, 1897. 292 с.

67. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система : навч. посібник. 2-ге видання, переробл. і доповн. Київ : Ліра-К, 2013. 604 с.

68. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Port-Royal, 2001. 590 с.

69. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник. Київ : Кондор, 2010. 326 с.

70. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ: Знання-Прес, 2004. 454 с.

71. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектору / Дж. Е. Стігліц; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К. : Основи, 1998, 854 с.

72. Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України : монографія / за ред. Крисоватого А.І. Тернопіль : Вектор, 2012. 356 с.

73. Теорія фінансів: підручник / Юхименко П.І., Федосов В.М., Лазебник Л.Л. та ін.; за заг. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 576 с. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/32613769.pdf

74. Хохуляк В.В. Камералістика та її вплив на становлення вітчизняної науки фінансового права XIX століття // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2013 № 6-1 том 1. С. 218–221.

75. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата. Москва : Издательство Юрайт, 2014. 364 с. URL: https://biblio-online.ru/bcode/382435 (дата звернення: 13.04.2022).

76. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. 555 с.

77. Ярема Б. П., Мартинець В. П. Податковий менеджмент: навчальний посібник Львів: Магнолія Плюс, 2006. 224 с.

78. Direct and indirect taxes. Startup Guide. 02.01.2019. URL:https://www.ionos.com/startupguide/grow-your-business/direct-and-indirect-tax/ (дата звернення: 13.04.2022).

79. Wicksell K. A. New Principle of Just Taxation. In: Classics in the Theory of Public Finance / ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. London : Macmillan ; N. Y. : St Martin’s Press, 1967. P. 72–118.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Томнюк Тетяна Леонідівна

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Чернівецький торговельно-економічний інститут ДТЕУ
Підписано до друку 30.05.2022. Формат 60х84/16
Папір офсетний. Ум. друк. арк. 18,83.
Виготівник: Яворський С.Н.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ЧЦ № 18 від 17.03.2009.

Тетяна Томнюк

Кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів та банківської справи Чернівецького торговельно-економічного інституту Державного торговельно-економічного університету. Автор і співавтор понад 80 наукових публікацій та понад 60 навчально-методичних видань, у тому числі 6 монографій та 3 навчальних посібників.

Викладає навчальні дисципліни «Податкова система», «Податковий менеджмент», «Митні платежі», «Пенсійна система». Є фахівцем у сфері податкового консалтингу.