

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

*За редакцією
доктора економічних наук,
професора І. О. Лютого*

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

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

Київ
«Центр учбової літератури»
2009

ББК 65.261.4я73
УДК 336.22(075.8)
П 44

Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-910 від 18.04.2008)

Рецензенти:

Варналій З. С. — начальник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України;

Малік М. Й. — академік ААН України, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України;

Федосов В. М. — доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри фінансів Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

Авторський колектив:

доктор економічних наук, професор І. О. Лютий, кандидати економічних наук, доценти Л. М. Демиденко, М. В. Романюк, Ю. Л. Субботович, В. Б. Тропіна.

Податкова система: *навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.* / [Лютий І. О.,
П 44 Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.]; *За ред. І. О. Лютого.* — К.: Центр
учбової літератури, 2009. — 456 с. — ISBN 978-966-364-886-6.

Навчальний посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, які вивчають нормативну дисципліну «Податкова система». У ньому подані зміст лекцій курсу, методичні рекомендації до самостійної роботи студентів, тестові та розрахункові завдання, перелік питань для підсумкового контролю знань. Посібник містить приклади розрахунку окремих видів податків у практикумі з курсу «Податкова система», загальний список рекомендованої літератури та довідкову інформацію.

Актуальність підготовки навчального посібника «Податкова система» визначається інтеграційними процесами у сфері вищої освіти, що зумовило нову структуру викладення тем відповідно до вимог Болонського процесу.

ББК 65.261.4я73
УДК 336.22(075.8)

ISBN 978-966-364-886-6

© Лютий І. О., Демиденко Л. М.,
Романюк М. В. та ін., 2009
© Центр учбової літератури, 2009

ВСТУП

Одним із найважливіших питань сьогодення є розбудова податкової системи, яка повинна сприяти економічному розвитку та забезпечувати зростання добробуту громадян. Створення ефективного податкового механізму держави визначається правильним вибором стратегічних та поточних цілей фінансової та податкової політики, оптимальним вибором інструментів державного фіскального впливу щодо досягнення конкретних результатів.

Досить ефективним інструментом державного регулювання ринкової економіки, що застосовується в усіх розвинених країнах світу протягом багатьох десятиріч, є податки. Здійснюючи податкове регулювання економіки, держава шляхом зміни обсягу податкових надходжень, ставок податків, форм і методів оподаткування, застосування податкових пільг може суттєво впливати на процеси розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту між окремими секторами економіки, регіонами та верствами населення.

Одне з найвагоміших прав сучасного парламенту є встановлення податків. Більше того, оподаткування — це важливий інструмент державної економічної і соціальної політики, за допомогою якого перерозподіляється прибуток, заохочуються інвестиції чи заощадження, регулюється споживання і використання окремих товарів та досягаються інші цілі державної політики.

Сучасні тенденції розвитку світової економіки спрямовані на поглиблення співпраці в усіх сферах. Важливе місце у зазначених процесах відводиться гармонізації податкової системи. Стратегічні євроінтеграційні прагнення України неможливі без чіткої стратегії приєднання до умов функціонування економічного та валютного союзу, обґрунтування механізму співробітництва у сфері оподаткування.

Найбільш вагомим фінансовим регулятором економічних процесів є податки на доходи суб'єктів господарювання. Це не тільки джерело доходів бюджету, а й важливий інструмент регулювання доходів юридичних і фізичних осіб, еластичний важіль впливу на їхню поведінку.

Сучасні проблеми оподаткування знайшли відображення у наукових працях багатьох українських вчених-економістів — В. Андрущенко, О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Т. Єфіменко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, А. Соколовської, Л. Тарангул, В. Федосова та інших. Детальний аналіз літературних джерел свідчить, що переважна більшість ключових теоретичних положень проблем оподаткування розроблена досить ґрунтовно і заслуговує на ретельне вивчення. Проте процес фінансової глобалізації висуває певні вимоги до урядів, насамперед до державної податкової політики, яка має бути спрямована на підвищення конкурен-

госпроможності вітчизняної економіки та створення умов для інтеграції суб'єктів господарювання у світову економіку.

На сьогодні в Україні належним чином не визначені також шляхи оптимізації податкових відносин держави з суб'єктами господарювання. Зокрема, у зв'язку з розробкою Податкового кодексу залишаються дискусійними багато питань теоретико-методологічного плану, не затихають суперечки щодо економічної природи, сутності та класифікації податків, їх функції і ролі в економічній системі держави.

Діюча система оподаткування має суттєві недоліки, серед яких нестабільність податкового законодавства, часті зміни об'єктів оподаткування і правил розрахунку податків, велика кількість податкових пільг і винятків, що порушують принципи рівності і справедливості цього процесу. Значна кількість податкових пільг зумовила необґрунтований перерозподіл ВВП, створила неоднакові економічні умови для господарювання.

Це призвело до формування тіньового сектора економіки та масового ухилення від сплати податків. Негативно вплинули на результати господарської діяльності підприємств великі нарахування на фонд оплати праці, які на сьогодні відповідають рівню Швеції. Податкова система України потребує негайних змін, адже недосконала політика в цій сфері не тільки не сприяє економічному зростанню, а є стримуючим фактором розвитку як підприємництва, так і народного господарства в цілому.

Для підвищення дієвості податкової системи в Україні необхідно посилити наукове обґрунтування податкової політики, спрямованої на стабілізацію процесу оподаткування доходів суб'єктів господарювання. Вирішення цих проблем дозволить створити механізм, який сприятиме забезпеченню фінансової стабільності в Україні. Цим обумовлюється актуальність підготовки даного навчального посібника.

Навчальний посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, які вивчають нормативну дисципліну «Податкова система». У ньому подані зміст лекцій курсу, методичні рекомендації до самостійної роботи студентів над темами курсу, тестові і розрахункові завдання, перелік питань для підсумкового контролю знань. Посібник містить приклади розрахунку окремих видів податків у практикумі з курсу «Податкова система», загальний список рекомендованої літератури та довідкову інформацію.

Актуальність підготовки навчального посібника «Податкова система» визначається інтеграційними процесами в сфері вищої освіти, що зумовило нову структуру викладення тем у відповідності до вимог Болонського процесу.

Авторський колектив висловлює щирю подяку офіційним рецензентам, керівництву Київського національного університету імені Тараса Шевченка за допомогу в підготовці до публікації цієї роботи.

І. О. Лютий

РОЗДІЛ І.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Історичні передумови виникнення і розвитку податків

В країнах з розвинутою ринковою економікою податки використовуються як ефективне знаряддя державного регулювання соціально-економічних процесів у суспільстві. На сьогодні податки є безальтернативним джерелом формування доходів бюджету держави та багатофункціональним інструментом перерозподілу ВВП у соціальному, віковому, територіальному та галузевому аспектах. Податки впливають на розміщення ресурсів, заохочення до бізнесу, інвестиційної активності, мотивацію до праці, визначають рівень забезпечення суспільними благами та є еластичним важілем антициклічного регулювання економіки, підтримання рівня зайнятості, стабілізації ринкової кон'юнктури.

Виникнення податків на початковому етапі розвитку людської цивілізації пов'язане з найпершими людськими потребами, які могли задовольнятися через усупільнену діяльність. Окремі риси сучасної державності зародилися у Давньому Римі. У мирний час громадяни Риму не платили обов'язкових платежів, оскільки витрати на управління містом були мінімальними. При цьому обрані магістрати виконували свої обов'язки не тільки безоплатно, але й будували суспільні споруди за рахунок власних коштів, адже це вважалося почесним обов'язком. Проте під час військових дій запроваджувалися податки на доходи громадян відповідно до майнового та родинного стану. Сума їх визначалася чиновниками-цензорами на п'ять років залежно від задекларованого майна і доходів громадян.

У IV–III ст. до н.е. Римська держава зміцнила позиції за рахунок колоній: будувалися нові міста, одночасно удосконалювалися податкові відносини. У колоніях вводились контрибуції і податки. У разі перемоги у війні податки зменшувалися, або взагалі скасовувалися, а необхідні кошти надходили у вигляді військової здобичі, контрибуцій із завойованих територій.

У Римській імперії населення завойованих провінцій не користувалось правами громадянства, адже було зобов'язане платити податки, що свідчило про їх залежне становище. При цьому єдиної податкової системи не існувало, оскільки у тих містах і землях, де був найбільший опір римським легіонам, вводились більш високі податі і контрибуції на користь Риму одночасно із збереженням місцевої системи оподаткування.

Основними податками у Стародавньому Римі був земельний та подушний, оподатковувався товарний оборот та спадщина. Необхідність

сплати податкових зобов'язань у грошовій формі стимулювала розвиток товарно-грошових відносин, що поглиблювало процес поділу праці.

Багато давньоримських традицій перейшли до Візантії, де у VI ст. н.е. вже існував 21 регулярний податок, серед яких земельний, подушний, податки на оснащення армії, на рекрутів, мита. Широко використовувалися і тимчасові податки на будівництво флоту, утримання найманої армії та ін. Проте посилення податкового тягара підірвало фінансову базу і призвело до падіння Імперії.

Сьогодні найбільш поширеною є думка, що податок — це плата суспільства за виконання державою її функцій, що має форму відрахування частини вартості валового внутрішнього продукту на загальносуспільні потреби. Але такий погляд на оподаткування сформувався не так давно. У давні часи, наприклад, у Греції податки та позики вважалися надзвичайними доходами казни.

У Стародавній Греції в VII–IV ст. до н.е. були введені податки на доходи у розмірі однієї десятої або однієї двадцятої частини доходів. Застосовувалися також і акцизи у вигляді приватних зборів (наприклад, за проїзд у місто через ворота, користування суспільними спорудами). Це дозволяло державі накопичувати кошти на утримання найманих армій, на побудову захисних споруд навколо міст, зведення релігійних споруд, споруд громадського користування, водопроводів, влаштування свят і вирішення деяких соціальних питань, таких як роздача хліба і продуктів найбільш біднішим прошаркам населення та ін. Але була і протидія оподаткуванню. В Афінах, наприклад, існувала думка, що податки обмежують свободу та носять на собі тавро рабства. Деякі громадяни вважали їх принизливими для себе, виявляючи згоду платити добровільні внески, а данину збирати з переможених народів та зі своїх союзників.

До середини XVII ст. податки вважалися необхідним злом, до якого доводилось вдаватися тимчасово, за особливих умов, при скрутному становищі держави, коли інших способів покриття видатків не виявлялося. Маються на увазі доходи від доменів, казенних підприємств, регалій, різноманітні мита (у т.ч. судове).

Ще у XVIII ст. деякі англійські економісти-теоретики до звичайних та значущих доходів держави відносили не податки, а доходи від доменів і лісів, конфіскації майна, від прав на окремі об'єкти (загублених тварин, на майно, що залишилось після загибелі кораблів). До іншої групи відносилися так звані екстраординарні доходи — різні види податків та мита.

Така структура доходів характерна для Німеччини початку XIX ст. Податки зазвичай стягувалися лише у випадку, коли доменів та регалій не вистачало на покриття видатків. І навіть у кінці XIX ст. німецька держава надавала права міським та сільським громадам вдаватися до оподаткування лише у разі нестачі інших надходжень (від майна громади, мита,

зборів та допомоги казни). Добровільні дарунки королівській владі в екстрених випадках стають постійними зборами, але стягуються вони лише в окремі роки і на певні цілі. Вони все ще вважаються добровільними, адже встановлюються за згодою сторін.

У Франції, наприклад, у разі введення нових податків вони реєструвалися і затверджувалися зборами громадян. Саме тут у 1439 році король Карл VII вводить перший постійний податок як засіб фінансування важкої війни і створення хоча й невеликої, але стабільної армії.

В Англії податки вводились королем за згодою парламенту. В окремих випадках він вводив їх без згоди парламенту, наприклад, у вигляді обов'язку доставляти кораблі. Графства, розміщені всередині країни, повинні були сплачувати цю повинність у грошовій формі.

Проте англійський парламент до середини XVII ст. не визнавав постійних податків на загальні цілі. У 1660 році вперше були відмінені феодалні повинності. Замість них половину надходжень від акцизного збору з пива, сидру, перрі та спиртних напоїв було віддано у розпорядження короля і його спадкоємців назавжди. Поява цих податків пов'язана з необхідністю утримувати постійну армію. Завдяки саме цьому факту доменіальні доходи поступилися місцем податкам не тільки в Англії, а й в інших країнах Європи.

Ще до середини XVIII ст. поряд з постійними податками в Англії існували тимчасові акцизи, тобто панувала змішана податкова система. Лише за короля Георга III акцизи були запроваджені назавжди. Прямі ж податки зберігали тимчасовий характер до XIX ст.

У східних слов'ян відправною точкою в оподаткуванні також були добровільна допомога і данина, що збиралася з підкорених племен. Населення «підносило» князю, що приймав владу, «дари» і «поклони». З часом ці відносини перетворюються в обов'язкові і такі, що мають періодичний характер сплати.

Пізніше з'являється данина на користь татар, або «ординське срібло». З XIII ст. вона переходить у дохід московського князя і перетворюється на цільовий податок з усіх наділів на користь великого князя. Поява у XVI ст. податків («пищальні гроші» — на утримання стрільців, 1550 р.) також пов'язана з переходом від дворянської кінноти до найманої піхоти — пищальників (пищаль — вогнепальна зброя), пізніше перейменованих на стрільців, яким платили хлібом, сіллю і грішми. Для утримання армії призначалися, крім «пищальних грошей», ямчужні (ямчуга — селітра для виробництва пороху), податі на «городову та засічну справу» (будівництво укріплень), «полонянничні гроші» (для викупу полонених). Стягнення провадились як у натуральній, так і грошовій формах.

Найдавнішими податками були мита та винні акцизи. У середині XVII ст. вводиться єдине мито з торгових операцій у розмірі 10 грошей

(5 коп. з карбованця обороту). Система управління податками того часу відзначалась складністю та невизначеністю. Більшість прямих податків надходили до Наказу великого приходу, місцеві до територіальних наказів, царські землі оподатковувалися Наказом великого палацу, міські промисли — Наказом великої скарбниці, церковні та монастирські землі — Казенним патріаршим наказом. Крім того, збором податків і мит займалися друкарський, стрілецький, ямський і посольський накази.

У 1655 році створюється Рахунковий наказ, у віданні якого були збір податків, перевірка фінансової діяльності інших наказів, аналіз прибуткових та видаткових книг, що дозволило точно визначити бюджет Російської держави на той період.

Новий період у формуванні податкової системи Росії розпочав Петро I. Ведення війн, велике будівництво, державні реформи потребували додаткових фінансових ресурсів, а отже, й нових об'єктів оподаткування. В цей час вводиться гербовий збір, подушний збір з візників, податки з постійних дворів, печей, човнів, кавунів, горіхів, продажу харчів, а також на бороди, вуса та інші.

Перша велика праця в Росії, присвячена оподаткуванню («Досвід теорії податків» М. Тургенєва) вийшла у 1818 році. Пізніше, у 1845 році в Казані, виходить робота І. Горелова «Теорія фінансів», в якій розглядаються питання теорії оподаткування, монопольних прибутків та державного кредиту.

В Україні Запорозьке військо також мало свою систему оподаткування. Це було мито, що накладалося на шинки та купців за провіз товару, «мостове» — за провіз товару через річки, плата за охорону та конвоювання, «димовий податок» — на так званих «сиднів», тобто жонатих козаків і посполитих, які селилися біля Січі і вважалися підданими коша), «військовий оклад» — грошовий податок з посполитих). Ці податки використовувались на потреби церкви і, переважно, військової організації.

Зв'язок податків з необхідністю утримувати армію відобразився на теорії оподаткування. Спочатку вона формує уявлення про податки як засіб, до якого вдаються у разі небезпеки. Вони трактуються як плата, що вноситься кожним на захист країни.

Отже, у розвитку форм і методів оподаткування можна виділити три основних етапи. На початковому етапі — від Стародавнього світу до Середньовіччя держава не розглядає податки як основне джерело доходів і не має фінансового апарату для збору податків. Податки вводяться не системно, збір їх доручається місту або громаді. На другому етапі (XVI — початок XIX ст.) у ряді країн виникає мережа фінансових установ, і держава бере частину функцій на себе. Вона встановлює ставки, базу оподаткування, слідує за збором податків. На третьому, сучасному, етапі держава встановлює і збирає податки, визначає правила оподаткування, від-

носини між центральною і місцевою владою. Відповідно, податки пройшли довгий шлях від тимчасового екстраординарного засобу до постійного джерела доходів держави.

Практика і теорія оподаткування упродовж тривалого часу залишалися досить інтуїтивними. Систематизовані концепції, які відобразилися в податковій теорії, з'явилися у середині XVI ст. в умовах досить високого рівня розвитку державності, що відбувався одночасно з розвитком різних напрямів економічної думки. Причому кожна концепція відповідала сутності та проблемам фінансової системи держави, а тому змінювалася залежно від її економічної політики. Зважаючи на те, що процес оподаткування здійснюється державою, саме під впливом розвитку вчення про державу змінювалося уявлення про економічну сутність податків.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть історичні передумови виникнення оподаткування.
2. Визначте особливості розвитку оподаткування у континентальній Європі.
3. З'ясуйте особливості становлення оподаткування в Київській Русі та Росії.
4. Розгляньте еволюцію форм і методів оподаткування.

1.2. Економічний зміст та функції податків

Одним із найважливіших питань фінансової науки є визначення змісту економічної категорії «податок». Для цього виявимо специфічні риси, які відрізняють її від інших.

Податки — це обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, що стягуються до бюджету держави (державного і місцевих) та державних цільових фондів. На відміну від зборів та інших обов'язкових платежів, які стягуються до фондів загальнообов'язкового соціального страхування (наприклад, пенсійного фонду, фонду соціального страхування на випадок безробіття), податки не мають конкретного цільового призначення. Використовувати збори не за призначенням не дозволяється.

Податку властива індивідуальна безоплатність. Це означає, що при його стягненні держава не бере на себе обов'язку щодо надання кожному окремому платнику певного еквіваленту, рівного їх платежу.

Податки — це обов'язковий вид платежу. Обов'язковість виражається у тому, що за порушення встановленого терміну сплати, розміру платежу, ухилення від сплати передбачена відповідальність платника, тобто існує необхідність примусового виконання даного платежу, що відрізняє його від добровільної пожертви.

Податок може стягуватися у формі натуральної чи грошової сплати. Однак в сучасних умовах грошова форма практично переважає, проте існують окремі випадки сплати податків і в натуральній формі.

При сплаті податку частина коштів переходить з власності окремих платників у власність держави. Іншими словами, податкові надходження мають односторонній характер і пов'язані з перерозподілом частини вартості ВВП, доходів юридичних та фізичних осіб. Такого переходу не існує при внесенні до бюджету обов'язкових платежів державними підприємствами. Такі платежі будуть податками лише за формою, а не за змістом, бо зміни форм власності при цьому не відбувається.

Для податку характерна регулярність його стягнення, а це означає, що даний платіж вноситься періодично, в чітко встановлені законодавством строки.

Податок — категорія не тільки економічна, але й правова. Правовий зміст проявляється через систему специфічних зобов'язань, правових норм, інститутів. Отже, податки встановлюються виключно державою на підставі закону за юридично закріпленими правилами. Встановлення державою податків — це своєрідна форма прояву її державного суверенітету і здійснення належних функцій владності. Мобілізація і використання податкових надходжень отримують правове обґрунтування, стають об'єктом контролю з боку законодавчих структур.

Податки є невід'ємним атрибутом держави, які встановлюються для фінансового забезпечення виконання покладених на неї функцій і вирішення соціально-економічних завдань.

Таким чином, логіка аналізу характерних ознак податків дає можливість визначити дану категорію. Податки — це об'єктивна економічна категорія, яка відображає фінансові відносини, що складаються між органами державної влади, юридичними та фізичними особами з приводу мобілізації до бюджетів та цільових фондів частини вартості ВВП, визначеної на законодавчому рівні щодо забезпечення громадян суспільними благами та послугами.

Як відомо, функція — це зовнішній вияв властивостей будь-якого об'єкта в даній системі відносин. Щодо економічної категорії податку, то функції означають виявлення сутності в дії, тобто суспільного її призначення як інструменту вартісного розподілу і перерозподілу доходів держави.

Головною функцією податків, яка найбільш послідовно реалізується, є фіскальна. За її допомоги здійснюється головне суспільне призначення податків — формування централізованого фонду фінансових ресурсів держави, необхідних для виконання власних функцій та проведення соціально-економічної політики.

Поширеним є трактування регулюючої функції податків. Дійсно, на перший погляд, регулююча функція є об'єктивним явищем, тобто не за-

лежить від волі держави. Але держава, використовуючи її, може здійснювати регулювання соціально-економічного розвитку суспільства за допомогою податків.

Проте регулююча функція не охоплює всіх економічних процесів у суспільстві. Зокрема, за допомогою податків здійснюється певний перерозподіл частки ВВП між населенням. Ці процеси характеризують скоріше соціальні відносини, тому другу функцію податків краще визначити як соціально-економічну.

Отже, податкові відносини поєднують у собі ознаки як фіскального, так і соціально-економічного характеру. Функції податків існують не окремо, а лише в єдності. Однак першоосною є саме фіскальне їх призначення, бо без фіскальної дії не може бути і соціально-економічної.

З наведеного вище визначимо об'єктивність існування податків з властивими їм функціями і необхідність відрізнити від суб'єктивного їх використання державою в процесі проведення податкової політики. Вияв функцій податків в дії є об'єктивним процесом. Податкова ж політика, яка проводиться державою, — це вже вияв ролі економічної категорії «податок» в суспільному відтворенні. Дане положення дозволяє розділити об'єктивність категорії «податок» і суб'єктивність дії держави, яка проводить податкову політику, виходячи із певних категорій.

Загальні принципи побудови податкових систем визначаються в елементах податку, які враховують суб'єкт, об'єкт, джерело, одиницю оподаткування, ставку, пільги та податковий період.

Суб'єктом податку є платник (фізичні і юридичні особи), який несе юридичну відповідальність за сплату податку, або носій податку чи кінцевий його платник, який формально не несе юридичної відповідальності, але є фактичним платником через законодавчо прийняту систему перекладання податку.

Об'єктом, або предметом, оподаткування є різні форми доходів, товари і послуги, а також різні форми накопиченого багатства чи майна. Предмет оподаткування пов'язується з джерелом податку — ВВП, тому що всі предмети оподаткування визначають ту чи іншу його форму. Водночас окремі форми цього доходу (заробітна плата, прибуток, відсоток, рента) мають самостійне значення, звідси предмет оподаткування і джерело податку не завжди співпадають.

Одиниця оподаткування залежить від предмета оподаткування і може бути як в грошовій, так і в натуральній формі. З точки зору рівності і справедливості розподілу податкового тягаря, питання про одиницю оподаткування є найбільш серйозною проблемою. Принцип рівності і справедливості розподілу податкового тягаря, що складає основу теорії побудови конкретної податкової системи, реалізується через розрахунків податкових ставок чи величини податку на одиницю оподаткування.

Податкові ставки поділяються на тверді (абсолютна сума на одиницю предмета оподаткування) та процентні. В свою чергу процентні ставки можуть бути пропорційними чи прогресивними. Пропорційні ставки побудовані за принципом єдиного процента, який стягується з предмета оподаткування, прогресивні — за принципом зростання процента в міру зростання об'єкта оподаткування і складають шкалу ставок з простою або складною прогресією. Проста прогресія визначається зростанням податкової ставки до всього об'єкта оподаткування, а складна — поділ об'єкта на частини, кожна наступна з яких оподатковується за підвищеною ставкою.

Не менш суттєвою є система податкових пільг, що зменшує об'єкт оподаткування. Вона має різноманітні форми і визначається окремо для кожного податку з урахуванням пріоритетів національної фіскальної політики.

Податкове зобов'язання — загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Податковий кредит — це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Податковий період — це термін, за який платник податку зобов'язаний проводити розрахунок податку та сплачувати його до бюджету.

Податок стягується у трьох формах:

- з джерела (стягування податку до отримання доходу);
- за декларацією (стягування податку після отримання доходу);
- за кадастром (перелік типових об'єктів оподаткування, що класифікуються за зовнішніми ознаками, з урахуванням середньої прибутковості об'єкта).

Стягування податків з джерела застосовується при оподаткуванні заробітної плати та інших фіксованих доходів. Оподаткування за декларацією здійснюється, як правило, для оподаткування доходів при множинності джерел. Кадастровий спосіб застосовується при оподаткуванні землі, житла, промислу.

В цілому система побудови окремих видів податків формується, як правило, з урахуванням уникнення подвійного оподаткування на різних рівнях адміністративного управління.

Актуальними залишаються питання класифікації податків. Починаючи з Ж. Бодена (кінець XVI ст.) і до сьогодні існує поділ податків на прямі і непрямі. Прямі податки виходять з прямої, а непрямі — з посередньої (менш точної) оцінки платоспроможності платника, виходячи з його споживання. Якщо прямий податок — дохідний, майновий, то непрямий — витратний, залежить від обсягу споживання. Цей розподіл залежить від взаємовідносин держави і платника об'єкта оподаткування.

Прямі податки справляються безпосередньо з доходу та майна платника податку. Класичним прикладом є прибутковий податок з громадян. До непрямих податків відносяться податки на товари та послуги, що сплачуються в ціні. Платником виступає споживач товару або послуг.

Можна класифікувати податки відповідно до природи доходів і видатків.

Податки можуть справлятися:

- на ринку товарів і факторів виробництва (праця та капітал);
- з продавців товарів або покупців;
- з домашніх господарств або компаній;
- з джерела доходу або зі статті видатків.

Відмінності в податках залежать від характеру доходів і видатків, що оподатковуються. Таким чином, оподаткуванню можуть підлягати доходи домашніх господарств, видатки кінцевих споживачів, доходи від роздрібною торгівлі, валові доходи від підприємницької діяльності, підприємницькі доходи за мінусом амортизаційних відрахувань, фонд оплати праці, заробітна плата, дивіденди, заощадження.

Податки в розвинутих країнах приймають такі основні форми: податок з доходів фізичних осіб, податок з доходів юридичних осіб, податок з обороту, відрахування в фонди соціального страхування, особливі види податків на споживання. За ці рамки виходять податки на капітал, або на «багатство». Основні їх види: майновий податок, податок на спадщину та дарування.

Залежно від органу, який вводить податок і в розпорядження якого вони надходять, податки поділяють на загальнодержавні (центральні) і місцеві. Перші стягуються центральним урядом і направляються в бюджет, другі збираються і використовуються місцевими органами самоуправління.

В сучасних умовах з'явився особливий вид міжурядових податків. У країнах Європейського Союзу податок на імпорт сільськогосподарської продукції надходить до міжурядового фонду — бюджету ЄС.

Податки залежно від впливу на доходи платника поділяються на пропорційні, прогресивні і регресивні. Вони пропорційні, якщо частка податку не змінюється від розміру доходу платника, хоча сума податкового платежу збільшується зі зростанням доходу. Прогресивні, якщо частка в доході збільшується із зростанням доходу, регресивні, якщо — зменшуються.

Непрямі податки стягуються по твердих або пропорційних ставках, проте вони є регресивними, тому що із зростанням доходу платника їх частка в доході скорочується. З точки зору рівності і справедливості оподаткування, вони найбільш уражають людей з меншими доходами.

Отже, особливість прогресивного податку полягає у тому, що він зростає швидше щодо доходу, у більшого доходу податок забирає більшу частину, ніж у меншого. «Регресивний податок» зростає значно менше від доходу: він становить більшу частину низького доходу та меншу — високого. Перерозподільне прогресивне оподаткування пов'язане в основному з градацією прямих податків на доход та спадок. Пропорційне та регресивне оподаткування більше пов'язане з непрямими податками, які стягуються як акцизні збори та податок на додану вартість на певні товари.

Прямі податки, в свою чергу, можна поділити на дві підгрупи: особисті та реальні. Вони розрізняються у визначенні співвідношення між платником і об'єктом оподаткування. Якщо первинне місце займає платник, а вторинне об'єкт оподаткування, такий податок називається особистим. При реальних податках в першу чергу визначається об'єкт оподаткування.

Таким чином, ці ознаки реальних і особистих прямих податків свідчать про те, що між ними існує різниця у пріоритетності платника податку і об'єкта оподаткування. Отже, прямими податками виступають ті, що стягуються державою безпосередньо з доходів чи майна платників, які є власниками цих доходів або майна. Тобто, розмір прямих податків для окремого платника визначається величиною його доходів. Більше платять ті члени суспільства, які мають вищі доходи.

Історичний розвиток системи оподаткування привів до поступового стирання відмінностей між прямими і непрямими податками. Так чи інакше оподатковуються доходи споживачів — носіїв податків, тільки в одному випадку — в прямій формі, в іншому — в опосередкованій. Прикладом цього можуть бути такі універсальні форми непрямих податків, як акцизи. При перенесенні їх зі сфери реалізації у сферу виробництва вони набувають ознак прямого оподаткування, зокрема, об'єкт оподаткування — обсяг обороту чи додана вартість, частину яких складає прибуток, тобто пряма форма — податок на прибуток і непряма форма — податок на додану вартість, частину якої складає той же прибуток. З точки зору платника — це практично однакові податки. Тільки податок на додану вартість безпосередньо включається в ціну, а податок на прибуток враховується при встановленні ціни тільки опосередковано — через рівень рентабельності (прибутковості) товарів, робіт та послуг.

Прямими і непрямими податками однаково обкладаються доходи споживачів — носіїв податків, оскільки в одному випадку непрямі податки встановлюють у вигляді надбавки до ціни, а в іншому — прямі податки включаються в ціну товарів на стадії виробництва.

Оцінюючи прямі і непрямі податки за ступенем їх відповідності основним принципам оподаткування та те, наскільки і як вони стосу-

ються інтересів різних верств населення, як виконують своє фіскальне призначення, з'ясуємо переваги та недоліки прямих податків перед непрямыми.

До переваг прямих податків, на наш погляд, можна віднести те, що:

- прямі податки дають реальну можливість встановити пряму залежність між доходами платника та його платежами в бюджет;
- прямі податки є важливим дійовим фінансовим регулятором економічних процесів (інвестицій, нагромадження капіталу, сукупного споживання, ділової активності, підприємництва і т.д.), а також регулюють доходи юридичних і фізичних осіб, на відміну від непрямих, які впливають на ціну товарів;
- прямі податки сприяють розподілу податкового тягаря таким чином, що значні податкові витрати несуть ті члени суспільства, які мають більш високі доходи;
- прямі податки справляють значний вплив на саму державу, яка повинна забезпечити сприятливі умови для ефективного розвитку виробництва, адже якщо обсяг вітчизняного виробництва продукції зростає, то більшими стають надходження до бюджету;
- при прямому оподаткуванні податкові служби вступають у безпосередні взаємовідносини з платниками податку, що спонукає до розвитку економічної та політичної самосвідомості: виникають запитання, на які цілі спрямовуються кошти та чи раціонально їх використовувати. При непрямому оподаткуванні сплата податку не так помітна, тому платники інертні щодо податкової політики держави;
- історія розвитку прямих податків свідчить про те, що вони призводять до сильної зміни як структури виробництва, так і споживання. У разі, якщо держава привласнює весь прибуток або більшу його частину, поступово виникає ситуація, коли споживання зменшується, а підприємства зупиняються. У свою чергу, доходи господарських одиниць, які зростають при помірних прямих податках, стають одним із основних джерел інвестицій в економіку, зростання ділової активності, а значить, і обсягу споживання.

Механізм прямого оподаткування має і певні недоліки. До цього переліку відносять такі позиції:

- при формуванні державного бюджету пряме оподаткування не може бути стабільним джерелом його доходів, оскільки, наприклад, податок на прибуток та особисті прибуткові податки — це результат ефективної діяльності вітчизняного виробника. І навпаки, непрямим податкам властиве більш швидке надходження. Перерахування податків до бюджету здійснюється після реалізації продукції. Крім того, фіскальна ефективність непрямих податків пов'язана з тим, що вони охоплюють величезну кількість людей, які їх сплачують при придбанні

кожної одиниці оподаткованого товару, через що вони дають більш стабільний дохід;

- оскільки прямими податками охоплюються прибутки та доходи підприємств і населення, то досить низькою є ймовірність їх повного чи майже повного надходження. Більш надійним об'єктом оподаткування є товари і послуги, процес споживання яких зупинити важко;
- прямі податки є досить поширеними для платників, ніж непрямі, де одразу вимагається сплата значної суми. Непрямі ж податки менш помітні для споживачів, оскільки вони сплачуються невеликими частками, шляхом включення їх до ціни товарів, що купуються. Крім того, перевага цих податків полягає ще й у тому, що їх стягнення не пов'язане з неприємним для платника втручанням податкових органів у його приватне життя. Тому протидія непрямим податкам з боку платників значно менша, ніж прямим;
- пряма форма оподаткування потребує складного механізму стягнення податків, оскільки пов'язана з досить складною методикою проведення бухгалтерського обліку та звітності;
- контроль за сплатою прямих податків також досить складний, оскільки податкова адміністрація має справу з великою групою платників прямих податків. А це в свою чергу вимагає розширення податкової служби і розробки різноманітних методів обліку та контролю доходів громадян і підприємств. Недосконалість законодавства і відсутність належного контролю за сплатою податків створюють сприятливі умови для ухилення від їх сплати.

В сучасних системах оподаткування країн-учасниць ОЕСР (ОЕСД) податки класифікуються за укрупненим об'єктом оподаткування:

1. Податки на прибутки, доходи:
 - прибутковий податок з громадян;
 - податки на прибуток корпорацій;
 - інші прямі податки корпорацій.
2. Внески до фонду соціального страхування:
 - з роботодавців;
 - з найманих робітників;
 - із самозайнятих осіб.
3. Внутрішні податки на товари і послуги:
 - ПДВ;
 - акциз.
4. Податки на зовнішньоекономічну діяльність.
5. Платежі за використання природних ресурсів.
6. Інші податки і збори.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть причини виникнення оподаткування.
2. Дайте визначення податків, охарактеризуйте їх економічну природу.
3. Розкрийте суть функцій та роль податків у сучасних демократичних суспільствах.
4. Розгляньте еволюцію форм і методів оподаткування.

1.3. Еволюція теорії оподаткування

Проблемами оподаткування займалися економісти, філософи та державні діячі різних епох. Фома Аквінський (1226–1274) визначив податки, як дозволена форма грабунку. Монтеск'є (1689–1755) вважав, що ніщо не потребує стільки мудрості і розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, котру їм залишають. А один з основоположників теорії оподаткування Адам Сміт (1723–1790) говорив про те, що податки для тих, хто їх сплачує, — ознака не рабства, а свободи.

У XVI ст. виходить праця Ж. Бодена «Фінанси — нерви держави», в якій визначаються головні джерела доходів держави, такі як мито та доходи (державне майно, що приносить доход, зокрема земля, ліси, право на володіння приватною власністю, капітал, що належить уряду). Боден вважав, що надмірне використання податків призводить до народних обурень, тому їх необхідно застосовувати лише в надзвичайних ситуаціях.

У XVII ст. англійські філософи-економісти Гоббс та Локк досліджують окремі аспекти оподаткування. Перший наголошує на виключному праві королівської влади обкладати податками населення, проте радить зберігати помірність та рівномірність в їх розподілі, віддаючи перевагу непрямим податкам. Другий, навпаки, обґрунтовує доцільність прямого оподаткування.

У XVII ст. німецький камераліст (камералізм — напрямок меркантилізму, який вивчає державне господарство) Л. фон Секендорф (1626–1692) вперше висловив ідею про зв'язок народного господарства, добробуту та податкоспроможності населення.

Засновником фінансової науки взагалі та теорії оподаткування зокрема справедливо вважають Адама Сміта, найбільшим досягненням якого можна вважати визначення чотирьох принципів оподаткування, які й на сьогодні є класичними. Звичайно, тут необхідно враховувати те, що наукова думка того періоду мала яскраво виражений антифеодальний характер, проте й сьогодні актуальним є положення А. Сміта про те, що до платників податків не варто застосовувати репресії, оскільки це може завдати шкоди розвитку промисловості, а держава втрачає вигоду,

яку могла б отримати від розширення бази оподаткування завдяки додатковим інвестиціям.

Він підкреслював, що держава повинна створювати такі податкові умови для капіталу, щоб він «не тікав» з країни, адже саме капітал обробляє землю та застосовує працю. «Податок, що приводить до відпливу капіталу з будь-якої країни, призводить до зникнення усіх джерел доходів государя і суспільства. Внаслідок перенесення капіталу в іншу країну неминуче зменшуються не тільки прибуток з нього, а й земельна рента та заробітна плата». Дотримуючись теорії про непродуктивність державних послуг, А. Сміт все ж таки вважав податок справедливою ціною за послуги держави.

Формулюючи принципи справедливого оподаткування, учений переконує, що всі вони спрямовані на створення для господарюючих суб'єктів максимально ефективних, незважаючи на стягнення у них частки доходів, умов функціонування самостійних структурних одиниць складної соціально-економічної системи. Такий підхід актуальний в будь-яких історичних умовах і при будь-якій складності та рівні розвитку.

Ускладнення (відносно періоду формування класичної школи) соціально-економічної структури суспільства, яке визначає виникнення нових закономірностей здійснення економічних процесів, зумовило розвиток теорії оподаткування з урахуванням посилення соціальної та економічної діяльності держави.

З початку ХХ ст. утверджується думка, висловлена А. Вагнером, згідно з якою фіскальна мета податку замінюється соціальною. Це було викликано початком нової епохи, появою нових соціальних ідеалів. Новим ідеалом оподаткування стало прагнення до більшого зрівняння доходів через їх розподіл та до зменшення прірви між багатими і незаможними.

У ХІХ ст. і особливо на початку ХХ-го з'являється значна кількість нових напрямів дослідження податків, зокрема маржиналізм. Його представник Б. Кларк, який обґрунтовано доводив необхідність розподілу ВВП між факторами виробництва. Ці методологічні і теоретичні постулати в подальшому запозичуються фінансовою наукою для дослідження питань оподаткування. Власне кажучи, маржиналізм став основою для обґрунтування прогресивності оподаткування.

Певний внесок у розвиток теорії оподаткування внесли представники шведської школи. До них слід віднести в першу чергу Кнута Вікселя, який вперше застосував і науково обґрунтував роль податків у підвищенні суспільного добробуту. Він розглядав податки не ізольовано, а в тісному взаємозв'язку з державними втратами. Його заслугою є те, що він заклав основи справедливого оподаткування. Дослідження К. Вікселя в цій галузі були спрямовані на досягнення рівності всіх громадян перед за-

коном, зростання економічного добробуту і мирного співіснування. Тут слід відзначити, що наукові висновки ученого піддавалися нещадній критиці з боку марксистів, бо, на їх думку, в буржуазному суспільстві цього досягти неможливо. Основним принципом справедливого оподаткування К. Віксель вважав корисність податків і досягнення еквівалентності між сумою вилучених податків і одержаними від держави послугами. Він перший запропонував ідею розширення державного сектора, вважаючи, що він також має забезпечити надання послуг особам, які не можуть їх сплатити зі свого доходу.

Важливим є те, що Віксель, розглядаючи предмет фінансової науки, концентрує увагу на проблемі справедливого розподілу загальної суми податків, яка необхідна для фінансування передбачених бюджетом витрат. Податки, за його твердженням, не повинні порушувати добробут окремих соціальних груп. Якщо за рахунок державних послуг добробут окремих верств населення не підвищується, то вони мають бути звільнені від податків. У цілому, теоретичні висновки справили великий вплив на розвиток науки про оподаткування і створення сучасної шведської податкової моделі.

Найбільш відомим послідовником Вікселя є Е. Ліндаль, який у своїх працях найбільшу увагу приділяв теорії рівноваги. Проте, досягнення рівноваги він ставить в залежність від розстановки політичних сил в державі. Більшість західних економістів критикують ці дещо утопічні ідеї. Світова економічна криза 1929–1933 рр. поклала край багатьом сподіванням окремих учених про здатність створеної економічної системи до саморегулювання й досягнення на цій основі рівноваги у господарстві. Неокласична доктрина з її маржиналістськими ідеями була визнана неспроможною, тому на зміну їй прийшло кейнсіанство.

У середині ХХ ст. панівне становище в науці про оподаткування займає доктрина Дж. Кейнса, який досить аргументовано довів неспроможність ринкової економіки досягти рівноваги в умовах кризи, а виправити становище можливо тільки за допомогою державного втручання в економіку. Він вважав, що саме держава може сприяти досягненню рівноваги між платоспроможним попитом і обсягами виробництва за допомоги державних видатків, позикового проценту і податків. Він також був прихильником прогресивності в оподаткуванні. Одним із важливих принципів його теорії є те, що економічне зростання залежить від достатніх заощаджень тільки за умови повної зайнятості. Якщо цієї головної умови немає, то великі заощадження заважають зростанню. Звідси висновок: зайві заощадження необхідно вилучити за допомогою податків.

Основним способом втручання держави в економіку Дж. Кейнс вважав бюджетну політику, в тому числі податкову політику. Податки

розглядалися ним як «вбудовані механізми гнучкості». Він стверджував, що надходження майже за всіма податками залежать не тільки від змін у податкових ставках, а й від коливань величини доходів. Це положення стосується насамперед прибуткового податку, що стягується за прогресивними ставками. Тому автоматичні коливання в податкових доходах значніші, ніж у рівні доходів.

Характерним для сьогодення є висновок Дж. Кейнса про те, що зростаючі податки за умовою повної зайнятості відіграють позитивну роль. Зниження податків і зниження обсягів бюджету, яке їх супроводжує, може спричинити економічну нестійкість у державі. Це дає підстави стверджувати, що Дж. Кейнс запропонував нову теорію податків, спрямовану на регулювання економіки в умовах функціонування ринкового господарства. Його погляди сильно вплинули на подальший розвиток фіскальної науки.

Найбільш відомим представником неоконсервативного напрямку вважається М. Фрідман. Основним висновком його наукових досліджень є твердження, що втручання держави в економіку має бути обмежене грошовою сферою. На його думку, необхідно проводити таку грошово-кредитну політику, яка б забезпечувала умови для підприємницької активності. Для цього необхідно грошову масу в обігу збільшувати не більше ніж на 3–5%. Цей напрям в економічній теорії одержав назву «монетаризму». Монетаристи схильні розглядати податки як вбудовані в економічну систему «механізми гнучкості», що амортизують кризові явища в економіці. Ці теоретичні положення неокласиків стали основою податкової політики США і Великобританії, а потім і більшості країн з розвинутою ринковою економікою в останній чверті ХХ ст.

Під лозунгами неокласиків здійснювалися в 80-х роках податкові реформи в США і в ряді європейських країн. Разом з тим, слід зауважити, що метою податкових реформ у країнах Західної Європи наприкінці ХХ ст. було зменшення податків на платників і особливо зменшення оподаткування прибутку корпорацій. Ці заходи супроводжувалися зменшенням бюджетних видатків. Американські економісти М. Уейденбаум, А. Берне, Г. Стайн, У. Фелнер, А. Лаффер та інші, обґрунтовуючи обмеження державного втручання, зажадали зменшити державні видатки. У Великій Британії економісти К. Джозеф, Дж. Хау, А. Селдон доводять необхідність скоротити «державний тягар», покладений на приватну власність, піднести значення ринку і приватної ініціативи. В цілому більшість теоретичних висновків з питань оподаткування зводяться до необхідності поєднання бюджетної, податкової та грошово-кредитної політики. Основна увага зосереджується на аналізі впливу фінансових, у тому числі, податкових, інструментів на рух усіх частин ВВП як на макро-, так і мікрорівнях.

У повоєнні роки проблема економічної динаміки висунулась на передній план. Послідовники Дж. Кейнса Е. Хассен, У. Геллер, Е. Дамар, Р. Харрод, К. Кларк, Г. Хеллер, Ф. Ноймарк та інші доводили необхідність систематичного впливу держави на економічне зростання. Податки розглядались як головний регулятор накопичення, «вбудований механізм гнучкості», який має забезпечити підйом економіки. Серед «вбудованих стабілізаторів» пропонувалися, як уже згадувалося, автоматичні (прогресивний прибутковий податок, бюджетні витрати) і керовані (різноманітні податкові та інші фінансові заходи). Балансуючи цими стабілізаторами, на їхню думку, можна забезпечити господарське зростання. Сутність такої антикризової політики полягала у тому, що держава пристосовує оподаткування та інші фінансові важелі до економічного циклу. При похваленні й підйомі виробництва можна посилювати оподаткування, штучно стримуючи попит, і зменшувати державні витрати, створюючи спеціальний резерв держави, а з наближенням кризи — збільшувати обсяг попиту шляхом скорочення податків і зростання державних витрат. Для зниження темпів інфляції рекомендувалось підвищувати податки, які б скорочували доходи.

У 60–70-ті роки ХХ ст. велика група економістів (П. Самуельсон, Дж. Гелбрейт, Т. Балог та ін.), визнаючи неефективність існуючих методів державного регулювання через оподаткування, намагалися синтезувати теорії різних напрямів. Їх теорія державно-монополістичного регулювання (інституціоналізм), спираючись на так звану змішану економіку, робить акцент на розподілі національного доходу з урахуванням оптимального співвідношення між приватним і державним секторами в довгостроковому аспекті. Цьому повинна сприяти, зокрема, політика державних витрат і податків, у тому числі прискорена амортизація, що створює умови для нових інвестицій.

У концепціях інституціоналістів простежується характерне для сучасних соціальних теорій прагнення описати реальні процеси. Вони виходять із швидко зростаючого промислового виробництва, що базується на великих корпораціях, посиленні впливу науково-технічної революції, неминучому ускладненні систем управління, збільшенні потреби у планомірній організації виробництва. Інституціоналісти покладають на державу великі надії в організації та стимулюванні науково-технічного прогресу. Держава, на їхню думку, повинна взяти на себе організацію фундаментальних досліджень, системи освіти, професійної підготовки, реалізацію експериментальних, найризикованіших у комерційному плані проектів і т.ін.

Так, на думку Дж. Гелбрейта, слід більше покладатися на фінансово-бюджетну, ніж кредитно-грошову політику, поєднуючи її з підвищенням податків, скороченням федерального дефіциту і значним зниженням процентних ставок. Його економічна теорія найбільш реалістично

відображає сучасний стан та проблеми економіки і передбачає дієві заходи для її оздоровлення.

Рекомендації щодо синтезу ринкового і державного регулювання знайшли відображення в посткейнсіанській теорії, основними творцями якої є Д. Роббінсон і Н. Калдор. Вони виступають за удосконалення механізму регулювання економіки, за більш рівномірний розподіл доходу за допомогою податків, які не потребують докорінного зламу. Мобілізована податками частина національного доходу, за їх теорією, може бути придатною для активного впливу на структуру і капіталовкладення. Ця теорія змикається із популярною у розвинених країнах реформістською концепцією нівелювання доходу податками.

Еволюція фінансового знання про податки на Заході нерозривно пов'язана з теоретичною конструкцією, що дістала назву суспільних благ. Під суспільними розуміються такі види благ, товарів та послуг, джерелом забезпечення яких є бюджетні кошти органів державної влади.

Класичними чистими суспільними благами є національна безпека, охорона законності та порядку, служба погоди. Такі блага не виробляються приватною економікою забезпечуються тільки державою. Інші блага мають змішаний приватно-державний характер — освіта, охорона здоров'я, наука, культура.

У цілому управління справами суспільства з боку органів державної влади вважається діяльністю, яка породжує суспільну корисність у формі суспільних благ. На відміну від ринкових, вони мають як економічну, так і політичну природу. Оподаткування виконує роль фіскального ціноутворення на суспільні блага, а платники податків виступають як їх споживачі, заявляючи про свій попит через законодавчо-політичні процедури.

Надання суспільних благ аналізується як фінансово-економічний процес із накладеними на нього політичними обмеженнями або як політичний процес при існуючих фіскально-бюджетних можливостях. У результаті між державою, виробником суспільних благ і суспільством, волю якого висловлює парламент, що затвердив податки, досягається еквівалентна мінова угода: суспільні блага = податки.

Сума, одержана від податків, може бути використана для виробництва суспільних благ, в результаті все суспільство може отримати вигоду, еквівалентну сумі сплачених податків.

Питання для самоконтролю

1. Виникнення теорії оподаткування.
2. Визначення податків, їх змісту та економічної природи різними науковими школами.
3. Дайте визначення суспільного блага, розкрийте механізм формування його ціни.

1.4. Податкова система держави та принципи її побудови

Ефективність податкової системи є передумовою вирішення соціальних і економічних завдань, а також інших функцій, які виконує держава на даному етапі історичного розвитку. З фіскальної точки зору, важливим є достатність доходів, які отримує держава, з економічної — який вплив вона здійснює через податкову політику на економічний розвиток. Управління податковою сферою є складним процесом, який вимагає висококваліфікованих спеціалістів, добре обізнаних як з теоретичними аспектами оподаткування, так і з практичними питаннями щодо нарахування і стягнення податків.

Податкова система — це сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного, не суперечать системі в цілому та іншим її елементам.

Системний підхід передбачає загальність окремих елементів, об'єднаних регулярною взаємодією з тою чи іншою формою управління.

Таким чином, ми можемо визначити податкову систему як сукупність податків і зборів, обов'язкових платежів, об'єднаних спільною організаційною структурою та нормативно-правовою базою.

Принципи побудови податкових систем взагалі залежать від прихильності уряду до тієї чи іншої економічної теорії, але вони мають загальний характер, хоча й відмінні риси в різних країнах, пов'язані з різним трактуванням деяких понять і положень.

В цьому ракурсі можна навести відому класифікацію Вагнера, у відповідності з якою правильно побудована податкова система повинна відповідати наступним вимогам:

I. Етичні принципи оподаткування:

- всезагальність податків;
- недоторканість особистості при оподаткуванні;
- відповідність оподаткування здатності платити.

II. Принципи управління податками:

- визначеність оподаткування;
- зручність оподаткування для платників;
- дешевизна стягування і мінімум податкового тиску.

III. Господарські принципи (фінансово-політичні принципи):

- відповідний вибір джерел податків, з урахуванням найменшого тиску на народне виробництво і найкращого здійснення соціально-політичних цілей податку;
- комбінація сукупності податків в таку систему, яка забезпечувала б, при дотриманні вищезгаданих етичних принципів і принципів управління, достатність надходжень і еластичність у разі надзвичайних державних потреб.

До наведених принципів увійшли чотири, які були сформульовані класиком економічної науки А. Смітом: справедливість (всезагальність і здатність платити), визначеність податкових зобов'язань, зручність податків для платників, економія (мінімальні витрати на стягнення податків).

Відповідно до сучасних умов Дж. Стігліц визначає п'ять, на його погляд, властивостей «вдалої» податкової системи: економічна ефективність, адміністративна простота і гнучкість, політична відповідальність і справедливість.

Податкові системи країн з ринковою економікою є відображенням конкретного економічного середовища, а також національних особливостей, що склалися в цих країнах протягом певного історичного розвитку. Тому ці системи суттєво відрізняються одна від одної за складом і структурою податків, способом стягненням, ставками, фіскальними повноваженнями різних рівнів влади, податкової бази, але при детальному аналізі можна виявити дві головні риси:

- постійний конкретний пошук шляхів збільшення доходів держави;
- побудова податкової системи на базі суспільно прийнятих принципів в економічній теорії про рівність, справедливість та ефективність оподаткування.

Ці риси реалізуються у формі широкомасштабних податкових реформ, шляхом введення нових податків, зміни податкової бази, співвідношення різних видів податків, використанні прогресивного і пропорційного оподаткування, перерозподілу податкового навантаження.

За допомогою цих рис можна оцінити якість податкової системи держави. Різні цілі, яких дотримується податкова політика, не обов'язково поєднуються одна з одною у випадках, коли виникають протиріччя, необхідно досягати тимчасового компромісу. Так, наприклад, принцип рівності оподаткування потребує ускладнення адміністративної системи, що викличе зростання адміністративних видатків, а регулююча функція податків може порушити принцип справедливості й рівності оподаткування.

Принцип рівності і справедливості є загальним для побудови податкових систем розвинутих країн. Можна виділити два підходи до його реалізації: перший базується на теорії відповідності «податки — суспільні блага», згідно з чим справедливою податковою системою вважається та, при якій податок, що сплачується платниками, відповідає вигодам, які вони отримують від послуг держави. Іншими словами, справедливість податкової системи залежить від структури державних видатків.

Другий підхід виходить із «спроможності платити» — кожен суб'єкт оподаткування повинен внести свою частку залежно від платоспроможності платника. Ні один з цих підходів не є задовільним або таким, що легко здійснюється на практиці, кожний має свої переваги і недоліки і, як правило, кожна податкова система поєднує елементи цих підходів.

Згідно з міжнародною Програмою ООН були розроблені основи світового податкового кодексу, в якому визначені наступні принципи оподаткування:

- єдиний постійний закон (Податковий Кодекс) на всі податки, відмова від окремих законів про конкретні податки;
- відмова від протекційних податків як умова інтеграції в світову економіку;
- відмова від податкових пільг та звільнень від податків, заміна їх у разі необхідності прямими субсидіями або трансфертами;
- врахування національних особливостей.

Крім того, для постсоціалістичних країн:

- орієнтація податку на прибуток фізичних осіб більше на критерії соціальної справедливості, ніж на мету одержання доходу;
- врахування фактора інфляції;
- створення ефективно діючої, чесною і компетентною податковою служби як елемента успішної податкової реформи.

Фундаментальні принципи оподаткування не піддаються кон'юнктурним коливанням. Досвід вітчизняного оподаткування переконує, що на всіх етапах його становлення практика не керувалася достатньою мірою такими положеннями економічної теорії. Система оподаткування підпорядковувалася вирішенню поточних питань, хоча й проголошувалися принципи, здатні забезпечити її ефективність.

Сьогодні принципами побудови системи оподаткування в Україні проголошені:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;
- обов'язковість — впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників за порушення податкового законодавства;
- рівнозначність і пропорційність — справляння податків з юридичних осіб здійснюються у певній частці від отриманого прибутку; забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) — на більші доходи;
- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визна-

ченні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

- соціальна справедливість — забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;
- стабільність — забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- економічна обґрунтованість — встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;
- рівномірність сплати — встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- компетенція — встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;
- єдиний підхід — забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;
- доступність — забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

Функціонування будь-якої системи слід піддавати оцінці з метою визначення її відповідності зазначеній меті, реалізації покладених на неї функцій і завдань.

Найбільш поширеною є економічна оцінка за критерієм ефективності. Ефективність характеризується відношенням ефекту до витрат ресурсів, які забезпечили його отримання, досягнення результату. Іншими словами, ефективність — це ефект, який припадає на одиницю витрат ресурсів, що були використані з метою одержання досягнутого результату.

Щодо системи оподаткування, дуже важко кількісно визначити цей критерій через те, що результатом її функціонування є не тільки наповнення доходної частини бюджету, а також створення сприятливого інвести-

ційного клімату в країні, стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки, перерозподіл доходів між різними категоріями населення та багато іншого. Система оподаткування прямо чи опосередковано впливає практично на всі сфери суспільного життя як держави в цілому, так і окремої людини.

Головною метою системи оподаткування є акумулювання податкових платежів та формування на цій основі доходної частини бюджету щодо фінансового забезпечення державою завдань економічної та соціальної політики, то оцінити цей критерій можна за допомогою таких показників:

1. Коефіцієнт виконання планових податкових надходжень. Він розраховується як відношення фактичних надходжень до планових.

2. Коефіцієнт «якості» сплати податків, тобто сплата податків у грошовій формі та з визначених джерел. Він розраховується як відношення фактичних податкових надходжень за вирахуванням надходжень у негрошовій формі та надходжень від штрафів і фінансових санкцій до запланованих.

3. Коефіцієнт своєчасності, який характеризує своєчасність надходження коштів до бюджету.

Наведені показники дозволяють охарактеризувати систему з точки зору її фіскальної спрямованості. Для аналізу системи оподаткування з точки зору відповідності меті, що розкриває її регулюючу функцію, тобто спроможність регулювати грошові доходи, процес накопичення, функціонування національного ринку, можна застосувати такі показники:

Таблиця 1.1

Перелік податків і зборів станом на 01.01.08

Загальнодержавні податки і збори	Місцеві податки та збори
1) податок на додану вартість; 2) акцизний збір; 3) податок на прибуток підприємств, у тому числі дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некорпоративізованими, казенними або комунальними підприємствами; 4) податок на доходи фізичних осіб; 5) мито; 6) державне мито; 7) податок на нерухоме майно (нерухомість) — не запроваджений; 8) плата за землю (земельний податок, а також оренда плата за земельні ділянки державної і комунальної власності);	1. До місцевих податків належать: 1) податок з реклами; 2) комунальний податок. 2. До місцевих зборів (обов'язкових платежів) належать: 1) пункт 1 частини другої статті 15 виключено; 2) збір за припаркування автотранспорту; 3) ринковий збір; 4) збір за видачу ордера на квартиру;

Загальнодержавні податки і збори	Місцеві податки та збори
<p>9) рентні платежі;</p> <p>10) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;</p> <p>11) податок на промисел;</p> <p>12) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;</p> <p>13) збір за спеціальне використання природних ресурсів;</p> <p>14) збір за забруднення навколишнього природного середовища;</p> <p>15) збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення(призупинено дію у 1999 році);</p> <p>17) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;</p> <p>18) збір до Державного інноваційного фонду (призупинено дію у 1999 році);</p> <p>19) плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності.</p> <p>20) фіксований сільськогосподарський податок;</p> <p>21) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;</p> <p>22) гербовий збір (застосовується до 1 січня 2000 року);</p> <p>23) єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;</p> <p>24) збір за використання радіочастотного ресурсу України;</p> <p>25) збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний);</p> <p>26) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;</p> <p>27) збір за проведення гастрольних заходів;</p> <p>28) збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;</p> <p>28) судовий збір.</p>	<p>5) курортний збір;</p> <p>6) збір за участь у бігах на іподромі;</p> <p>7) збір за виграш на бігах на іподромі;</p> <p>8) збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі та іподромі;</p> <p>9) збір за право використання місцевої символіки;</p> <p>10) збір за право проведення кіно- і телезімонок;</p> <p>11) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей;</p> <p>12) пункт 12 частини другої статті 15 виключено;</p> <p>13) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;</p> <p>14) збір з власників собак.</p>

– питома вага податку на прибуток підприємств у загальному обсязі податкових надходжень;

- питома вага податку з доходів громадян у загальному обсязі податкових надходжень;
- питома вага коштів, що йдуть на заощадження, у структурі грошових доходів населення;
- питома вага валових приватних внутрішніх інвестицій у структурі ВВП.

Для аналізу відповідності системи оподаткування меті, що розкриває стимулювання інвестиційного процесу, прискорення темпів економічного розвитку, доцільно використати такі показники:

- питома вага валових інвестицій у ВВП, що характеризує, зокрема, активізацію інвестиційної діяльності в країні;
- темпи зміни реального ВВП, за допомогою яких можна визначити вплив системи оподаткування на прискорення темпів економічного розвитку.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть принципи оподаткування в Україні.
2. Дайте визначення системи оподаткування.
3. Назвіть загальнодержавні та місцеві податки в Україні.
4. Дайте визначення податкової системи та зазначте її роль в економічній системі держави.
5. Сформулюйте критерії оцінки ефективності податкової системи.

РОЗДІЛ II.

МІЖНАРОДНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ КРАЇН- УЧАСНИЦЬ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

2.1. Податкова система Великобританії

2.1.1. Загальна характеристика податкової системи Великобританії

Великобританія має розвинену податкову систему, яка сформувалася протягом багатьох століть. Різноманітні види податків забезпечують державним органам можливість контролювати доходи платників податку (фізичних і юридичних осіб), а, отже, регулювати виробництво, розподіл і споживання.

Податкова політика Великобританії має давню історію, ще в XVII–XVIII століттях почала розвиватися теорія податків. Одним із перших економістів-теоретиків був Франсис Бекон, який висунув вимоги до оподаткування, основною з яких була добровільність. Податки, він вважав, які стягуються добровільно, не послаблюють мужність народу. Тобто сплата податків повинна йти від серця. Пізніше англійський економіст Вільям Петті у праці «Трактат про податки та збори» обґрунтував необхідність оподаткування, яка зводилася до наступного:

1. Кожен повинен сплачувати стільки, скільки він насправді споживає. У цьому разі немає якогось насильства, і податок легше сплачується, тому що він є еквівалентом тих предметів, які споживаються.
2. Податки, якщо сплачуються регулярно, спонукають платника бути ощадливим, що є одним із найважливіших способів збагачення народу.
3. Повинен дотримуватись принцип сплати податку тільки один раз, тобто уникнення так званого подвійного оподаткування, тому що будь-яка річ або послуга може бути спожита тільки один раз.
4. Оподаткування дає можливість постійно мати інформацію про дійсний стан добробуту населення, його багатства, зробити висновки про розвиток промислів і про стан держави загалом. Стягненням податків повинні займатися спеціальні чиновники, щоб уникнути відкupu.

Найбільших зміни податкова система зазнала в XX столітті. Загалом управління, регулювання, а також розробку податкової політики у Великобританії здійснює Казначейство. Йому підпорядковується Управління внутрішніх доходів та Управління мита та акцизів. Управління внутрішніх доходів має офіс головного податкового інспектора в Лондоні та мережу по всій країні. Воно розробляє державну економічну та фінансову політику.

За складом усі податки Великобританії поділяються на загальнодержавні та місцеві. До 90% усіх податкових надходжень забезпечується за рахунок загальнодержавних податків. Найважливішим серед загальнодержавних податків є податок з доходів фізичних осіб, який формує близько 65% усіх прямих податків, що надходять до державного бюджету.

Оподаткування фізичних осіб залежить не тільки від розміру доходу, а й від джерела його одержання, тобто застосовується так званий розподільчий принцип. Залежно від джерела одержання доходи поділяють на шість шедул (частин), які оподатковуються за особливою методикою:

- 1) заробітна плата, пенсії, допомога та інші трудові доходи;
- 2) дивіденди та інші відсотки й виплати, які може одержувати громадянин від різних компаній та фірм;
- 3) доходи від власності на землю, майно, споруди, житло, які здаються в тимчасове користування іншим особам;
- 4) доходи від державних цінних паперів;
- 5) доходи від здійснення комерційної діяльності;
- 6) доходи від використання з комерційною метою різних лісових масивів.

Доходи фізичних осіб умовно поділяються на зароблені та інвестовані. Прибутковий податок стягується із сукупного річного доходу з урахуванням особливостей їх розрахунку (кожної шедули) та пільг, передбачених чинним законодавством.

Існує загальний порядок сплати податку — на підставі декларації, яка заповнюється платником податку в терміни, визначені чинним законодавством. При цьому громадяни, які одержують тільки заробітну плату, в кінці року можуть таку декларацію не заповнювати. При оподаткуванні прибутковим податком мають місце різні знижки, серед яких найвідчутливішими є особисті та сімейні. Їх розмір та порядок надання затверджуються та змінюються парламентом держави й переглядаються майже щорічно. Крім знижок, платнику податку можуть надаватися й різні пільги — неповним родинам, особам, які потребують догляду, сліпим та інші. Залежно від річного доходу існують три ставки прибуткового податку: 10, 22, 40%.

Крім прибуткового податку, з 1990 року було введено подушний податок, який сплачують майже всі громадяни, старші 18 років. Він встановлюється місцевими органами влади у фіксованому розмірі й прямо пов'язаний з рівнем витрат. З 1993 року його розмір встановлюється залежно від ринкової вартості майна та кількості членів родини. При цьому проводиться оцінка вартості майна за всіма категоріями, які мають різні ставки оподаткування.

До основних податків з юридичних осіб належать податок на прибуток корпорацій, податок на приріст капіталу, на додану вартість, внески на соціальне страхування, акцизи, гербовий збір, податок на майно.

Податок на прибуток корпорацій стягується з доходів юридичних осіб за попередній фінансовий рік. Ставка встановлюється щорічно й має дворівневу систему — для фірм та корпорацій, а також для підприємств малого бізнесу (причому останні оподатковуються за ставкою на 25–30% нижчою). Термін сплати податку настає через дев'ять місяців після закінчення розрахункового періоду.

Дохід до оподаткування визначається відрахуванням з валового доходу компанії валових витрат, які дозволені чинним законодавством. До валових витрат належать:

- поточні витрати виробництва та витрати комерційного характеру, оренда приміщень, вартість ремонту тощо;
- компенсаційні платежі робітникам та службовцям при їх звільненні, витрати на перепідготовку кадрів, преміальні витрати;
- витрати на консультації з різних питань діяльності компанії;
- транспортні витрати;
- вартість ліцензій та інші платежі, пов'язані з одержанням майбутнього прибутку;
- представницькі витрати, у тому числі витрати розважального характеру, вартість подарунків;
- заробітна плата робітників та службовців;
- комунальні послуги, водопостачання, газ, паливо, електроенергія тощо;
- збитки компаній як комерційного, так й некомерційного характеру.

Для малих підприємств надаються податкові пільги, а статус платника визначається не за чисельністю працівників, а за розміром одержаного прибутку. За особливою системою оподатковуються компанії нафтодобувної промисловості.

Податок на приріст капіталу встановлюється з метою обмеження прибутковості посередницьких операцій з житлом, автомобілями, тощо. Найвищі ставки застосовуються для операцій, які проводять фізичні особи, менші — для операцій, які проводять компанії.

Внески на потреби соціального страхування. При розрахунку цього податку всіх платників поділяють на чотири класи залежно від характеру трудових відносин. До першого класу належать наймані працівники та їх роботодавці. Вони мають диференційовані ставки внесків. Деякі платники цієї категорії звільняються від сплати згаданого внеску — не сплачують повністю внесок ті, хто має заробіток за тиждень менший за встановлену суму. Другий клас — самозайняті працівники, підприємці. Вони сплачують внески за фіксованою ставкою. До третього класу належать непрацюючі громадяни. Вони також мають фіксовану ставку. До четвертого класу зараховують осіб, дохід яких перевищує певну суму. Внески

цього класу становлять 6,3% одержаного доходу. Платники податку мають право на пільги залежно від класу.

Податок на додану вартість є одним із основних непрямих податків, він сплачується з новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва та обігу товарів. Платник самостійно розраховує податок і несе повну відповідальність за його сплату. Тому важливе значення має контроль за платниками податку, який здійснює Управління мита і акцизів в інтервалі 1–9 років. За порушення чинного законодавства (шахрайство, обман, затримка реєстрації, порушення в оформленні податкових зобов'язань) законодавством Великобританії передбачені адміністративні покарання (як правило, у трикратному розмірі) або покарання у вигляді позбавлення волі на термін від шести місяців до семи років залежно від обставин справи.

Акцизи. Вони встановлюються на алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби, пальне. Деякі товари оподатковуються за твердою ставкою (наприклад, на 1 літр алкогольного напою) або у відсотках до вартості виробу чи у вигляді відсоткової надбавки до ціни. Загалом ставки акцизів становлять від 10 до 30%. До непрямих податків також відносять мито, збори з кінних перегонів, собачих перегонів, грального бізнесу.

Одним із найдавніших податків, який і зараз застосовується у Великобританії, є гербовий збір. Він уперше був введений ще в 1694 році. Значений податок встановлюється на документи й стягується з осіб під час оформлення різних цивільно-правових угод. Такі угоди повинні мати штамп, що підтверджує сплату гербового збору. Останній, як правило, встановлюється у фіксованій сумі, або у відсотках від вартості власності. При реєстрації угод з цінними паперами ставка становить 0,5% сплаченої суми за цінні папери.

Основним місцевим податком (взагалі питома вага місцевих податків серед сукупних податкових надходжень становить 10%) є податок на майно. Сплачують його громадяни, які наймають житло. Ставку податку встановлюють місцеві органи влади відповідно до вартості нерухомого майна, оцінка якого проводиться раз на 10 років.

2.1.2. Податки на доходи і прибутки

Прибутковий податок (income tax) — фіскально й соціально найбільш важливий податок у Великобританії. Був запроваджений у 1842 р. у розмірі 7 пенсів із кожного фунта стерлінгів оподаткованого доходу. Оскільки, до запровадження десяткової системи в 70-ті роки XX ст. фунт стерлінгів складався з 240 пенсів (20 шилінгів по 12 пенсів), тобто в процентному вимірі ставка дорівнювала 2,9%.

Сучасна система прибуткового оподаткування населення була закладена реформою 1973 р. У результаті цієї реформи прибутковий податок був уніфікований і приведений в єдину систему. Особистий прибутковий податок сплачує все населення Великобританії.

Прибутковий податок у Великобританії стягується за прогресивною шкалою, тобто ставка зростає залежно від суми доходу. Прибутковий податок стягується за рік, починаючи з квітня. Мінімальна ставка прибуткового податку 10% стягується з доходу від 0 до £2,230 фунтів стерлінгів. Основна ставка 22% стягується з доходу від £2,231 до £34,600. І, нарешті, максимальна ставка прибуткового податку становить 40% для щорічного доходу понад £34,600 фунтів стерлінгів.

Кожному резиденту у Великобританії надається неоподатковуваний мінімум доходів — сума доходу, з якої податок не стягується.

У 2007/2008 фінансовому році для різних категорій осіб розміри неоподатковуваного мінімуму були підвищені і представлені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Величина неоподатковуваного мінімуму доходів у 2006–2007 рр.,
у фунтах стерлінгів**

Категорія осіб	неоподаткований мінімум	
	2006	2007
Базовий неоподатковуваний мінімум на одну особу	5.035	5.225
Для осіб в віці від 65 до 74 років	7.280	7.550
Для осіб в віці 75 років і старші	7.420	7.690
Одружені пари (дата народження одружених до 6.04.35)	6.065	6.285
Одружені пари (в віці 75 років і старші)	6.135	6.365
Інші одружені пари	2.350	2.440
Сліпі	1.660	1.730

При визначенні оподатковуваного доходу сучасний прибутковий податок передбачає знижки і пільги. Стандартна особиста знижка, яка виконує роль неоподатковуваного мінімуму надається кожному платнику податку. Величина знижок щорічно індексується в залежності від інфляції. Оподатковуваний дохід зменшується на суму витрат, пов'язану з одержанням доходу (спецодяг, обладнання для роботи), а також на суми внесків до пенсійних і благодійних фондів, медичної страховки для осіб старших 65 років, відсоткових платежів по позиках на придбання житла та власності (максимум 30 тис. ф. ст.).

До стандартної знижки додаються ще особисті знижки (personal allowance) одиноким особам, які мають на утриманні дітей віком до 16 років, або старшого віку за умови, що дитина — студент денної форми навчання. На відміну від раніше діючого порядку стягування прибуткового податку з подружньої пари як з одного платника (сумарний дохід сім'ї приписувався чоловікові), з 1990 р. запроваджено обов'язкове окреме оподаткування доходів подружжя.

При новій системі оподатковуються індивідуальні доходи подружжя, включаючи ті частини, які походять від власності, що знаходиться в спільному володінні. Крім того, вказані зміни торкнулися особистих пільг, які поширюються на кожне з подружжя при сплаті як прибуткового податку, так і податку на реалізований приріст ринкової вартості капіталу.

Щодо прибуткового податку діє правило маржинальної ставки. Це означає, що платник, який сплачує податок за найвищою ставкою 40%, буде на такому ж рівні сплачувати податок на всі додаткові доходи. Передбачено спеціальну податкову пільгу на приріст доходу. Остання надається у випадку, коли незначне додаткове збільшення доходу платника переміщує його у категорію платників, для яких установлені більш високі податкові ставки. Наприклад, декларований дохід платника становить 30 100 ф. ст., тобто, одержавши понад 30 тис. всього 100 ф. ст., платник потрапляє у вищу категорію оподатковуваних доходів. У такому разі у платника є право сплатити податок на 30 тис. за ставкою 24% плюс надлишок у 100 ф. ст., що, вочевидь, вигідніше, ніж платити з усієї суми 30 100 ф. ст. за ставкою 40%.

Серед найбільш важливих податкових пільг можна виділити пільгу на виплату позики при купівлі нерухомості. Пільга становить 10% від суми, при цьому виплати, які позичальник платить банку, знижуються з урахуванням податкової пільги, а сума останньої пільги передається безпосередньо банку, оминувши платника податків.

Прибутковий податок має так звану шедулярну форму, що означає групування оподатковуваних доходів за певною ознакою. Шедули названі за літерами англійського алфавіту: А, С, D, E, F. Названі шедули передбачають оподаткування таких видів доходів:

Шедула А — доходи від власності та орендованого майна (землі, будинку, квартири, навіть, автофургон чи яхта, які пристосовані для постійного проживання); оподатковуваний дохід вираховується як різниця між доходами від власності чи володіння майном і експлуатаційними видатками на його утримання; до даної шедули відносяться також доходи від колишньої шедули В (комерційна експлуатація лісів, що знаходяться в приватній власності);

Шедула С — доходи від облігацій державних позик;

Шедула D — доходи від виробничо-комерційної діяльності (наприклад, прибуток власника магазину), від надання послуг особами вільних професій (адвокатами, лікарями і т. д.), аліменти, гонорари, доходи британських підданих від цінних паперів і майна, що знаходиться за кордоном);

Шедула E — заробітна плата, пенсії з приватних пенсійних фондів, оподатковувані соціальні допомоги;

Шедула F — дивіденди та інші виплати, здійснювані компаніями.

Оподаткування доходів за шедулою E передбачає сплату податку в момент і за місцем одержання доходу («біля джерела») за процедурою *pay-as-you-earn* — «платить там, де заробляєте». До цієї групи платників прибуткового податку відносяться особи найманої праці, на роботодавців яких покладається обов'язок стягувати податки із заробітної плати і перераховувати в державний бюджет. Інші категорії платників сплачують податок за деклараціями. Загалом, шедулярна система має ту перевагу, що дозволяє визначити кількість платників по кожній із окремих груп доходів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Ставка податку на доходи в 2007–2008 роках

Ставка податку на дохід	Дохід від дивідендів	Дохід від процентів	Інші доходи	Діапазон доходу (крім особистої знижки з податку на дохід)	
				2006/2007 фінансовий рік	2007/2008 фінансовий рік
Початкова ставка	10%	10%	10%	0 — £2.150	0 — £2,230
Основна ставка	10%	20%	22%	£2.151 — £33.300	£2,231 — £34,600
Гранична ставка	32.5%	40%	40%	Більше £33.300	більше £34,600

Слід зазначити, що була введена в дію система самооцінки прибуткового податку. Це стосується в основному людей, які платять по максимальній ставці податку і приватних підприємців. Вони повинні самі подавати податкову декларацію і платити податки. Платники податків в цьому випадку можуть проводити розрахунки самостійно, або залучати працівників Управління внутрішніми бюджетними надходженнями.

Корпоративний податок (corporation tax) — податок на прибуток компанії від комерційних операцій та інших доходів після зменшення валового доходу на величину передбачених законом відрахувань і податкових пільг, що розраховується за складною методикою. Гранична ставка — 30%, для компаній, прибутки яких не досягають 300 тис. ф. ст., діє зменшена ставка.

Для компаній з щорічним доходом від 300 тис. до 1,5 млн. фунтів стерлінгів передбачена пільгова ставка, розмір якої знаходиться між основною і пониженою ставками. Деякі витрати на основні засоби можуть супроводжуватися податковими пільгами. Наприклад — витрати на машини і устаткування, виробничі споруди, сільськогосподарські споруди і наукові дослідження. Для невеликих і середніх компаній в перший рік діяльності податкові пільги на покупку машин і устаткування становлять 40%.

Справляння даного податку здійснюється за процедурою *pay and file* — «заплати і поклади в папку», що означає обов'язок компанії сплатити належний податок через 9 місяців після закінчення розрахункового періоду, а звіт подати ще через три місяці.

Корпоративний податок ділиться на дві частини: авансовий і основний податок. Авансовий податок (*advance corporation tax*) пов'язаний з так званим принципом оподаткування з умовним нарахуванням (*imputation system of taxation*), який застосовується при взаємодії стягнення податку з компанії як юридичної особи з прибутковим оподаткуванням дивідендів її акціонерів. Отже, встановлення авансового податку переслідує потрійну мету:

- 1) сплату особистого прибуткового податку на дивіденди, одержані акціонерами;
- 2) частина корпоративного податку прирівнюється до сплати акціонерами прибуткового податку з одержаних дивідендів;
- 3) якщо компанія сплатила податок на прибуток корпорації, будь-які суми виплачуваних нею дивідендів можуть пройти через необмежену кількість інших компаній, не підлягаючи більше податку на корпорації.

Тобто, корпоративний податок у певній його частині виконує роль податкового кредиту по відношенню до особистого прибуткового податку, сплачуваного власниками акцій з доходу від дивідендів.

Даний порядок стає зрозумілішим порівняно з альтернативною системою, коли залишок прибутку компанії після сплати корпоративного податку розподіляється між акціонерами у вигляді дивідендів, які підлягають повторному оподаткуванню за повними ставками прибуткового податку.

При визначенні оподатковуваного доходу компаній (корпорацій) врахуванню з валового доходу підлягають:

- поточні витрати ділового характеру (оренда виробничих приміщень, вартість ремонту та ін.);
- компенсаційні виплати при звільненні працюючих за виробничою необхідністю, затрати на перепідготовку персоналу, вартість премій і подарунків;
- витрати на юридичні консультації і бухгалтерські послуги; транспортні витрати виробничого характеру; вартість ліцензій;

- витрати, пов'язані з одержанням майбутнього прибутку (наприклад, затрати по догляду за садами, врожай від яких буде через декілька років);
- представницькі витрати розважального характеру на співробітників даної компанії та іноземних партнерів; подарунки рекламного характеру вартістю не вище 10 ф. ст., крім напоїв, продуктів харчування, тютюнових виробів; подарунки у формі зразків продукції компанії, але вартістю не вище 10 ф. ст. на одного одержувача на рік;
- витрати на заробітну плату, в тому числі заробітну плату співробітників, які відволікаються на надання добродійних послуг та на викладацьку роботу;
- поточні експлуатаційні витрати виробничого характеру (водопостачання, електроенергія, газ, поштові послуги, опалення, телефон, канцелярські товари);
- внески і пожертвування до добродійних фондів (на максимальну суму не більшу 3% від суми дивідендів по акціях);
- збитки комерційного і некомерційного характеру;
- витрати на наукові дослідження;
- деякі інші витрати, борги, платежі. (Зокрема, спонсорська допомога політичним партіям, програми яких не допускають проведення націоналізації. Всі інші внески у фонди політичних партій вирахуванню не підлягають).

З 1999 року була введена в дію нова система сплати податків. Згідно цієї системи близько 20 тисяч великих компаній тепер сплачують податки щоквартально. Податок з корпорацій, що виплачується авансом, який платять компанії, що розподіляють прибуток між акціонерами відмінений. Введена система самооцінки компаній, аналогічна системі оподаткування платників податків.

Великобританія — нафтодобувна країна. Для компаній, які добувають нафту і газ у Північному морі, крім загального податку на корпорації, встановлено спеціальні податки: роялті та податок із доходу від видобутку нафти.

Роялті (royalty) — податок, сплачуваний підприємствами, які розробляють мінеральні ресурси, оскільки всі права на них у Великій Британії належать державі. За своєю економічною природою роялті є формою ренти з експлуатації природних ресурсів. Для нафтовидобувних компаній роялті становить 12,5% від вартості нафти на місці видобутку та 12,5% від вартості нафти, доставленої на сушу, при цьому прибутковість видобутку до уваги не приймається. Для деяких нафтових і газових родовищ роялті скасовані.

Податок з доходу від видобутку нафти (petroleum revenue tax, PRT) — доповнення до роялті, запроваджений у 1975 р. Цей податок платять ком-

панії, що добувають нафту і газ на території Великобританії і на прилеглому до неї континентальному шельфі за ліцензією Міністерства торгівлі і промисловості. За ставкою 50% PRT оподатковують дохід від видобутку нафти та газу після відрахування виробничих витрат, роялті, податкових знижок. Податкова знижка на інвестиції складає 135% від їх величини; податкова знижка на нафтовидобуток дорівнює сумі витрат на видобуток 10 млн. тонн із нових родовищ.

Нові родовища нафти і газу, дозвіл на розробку яких на даний після 16 березня 1993 року, не обкладаються цим податком.

Податок на спадщину (inheritance tax) — різновид податку на багатство, яким у кумулятивній сумі оподатковується все майно (власність) небіжчика, залишене на момент смерті з урахуванням вартості дарувань, здійснених в останні сім років життя. Платником цього податку є особа-спадкоємець. Оподаткування дарувань встановлене з метою попередити можливе ухилення від податку шляхом розподілу майна між родичами у формі дарунків. При цьому вартість дарувань, одержаних протягом року, не повинна перевищувати 3 тис. ф. ст. Продаж або дарування будь-якої власності (будівель, цінних паперів і т.д.) розглядаються як активи, передача яких оподатковується податком на реалізований приріст ринкової вартості капіталу. Ставка податку на спадщину становить 40% вартості майна, що перевищує 300 тис. ф.ст на 2007–2008 рр.згідно законодавства. Податок справляється з суми активів за вирахуванням особистих зобов'язань покійного.

За час свого існування з 1894 р. зазнав декількох змін, у 1986 р. одержав свою сучасну назву. Проте вважають, що британський варіант оподаткування спадщини не повною мірою відповідає ознакам класичного податку на спадщину, оскільки останній передбачає оподаткування власності, успадкованої спадкоємцями, а не вартості майна, залишеного померлим. Майно вартістю 150 тис. ф. ст. і вище, як правило, за життя відписують за заповітом. Тому зобов'язання сплатити податок покладено на дарувальника. Опоненти такої форми оподаткування вважають, що оскільки успадкована власність змінює на краще матеріальний стан спадкоємців, то більш соціально справедливим є оподаткування спадщини і дарувань за принципом податку на вступ у права (accessions tax), тобто покладати податкові зобов'язання на одержувачів.

Є декілька важливих виключень, що не підлягають податку на спадщину: перехід власності між подружжям, дари і пожертвування до Британських благодійних фондів і основним політичним партіям. В цілому, основні фонди компаній і оброблювана земля не оподатковуються, що не заважає переходу сімейного бізнесу з рук в руки.

Податок на дохід від реалізації основних засобів платять приватні підприємці і трастові фонди. Він стягується з суми, з якої віднімається

6800 ф. ст. для приватних підприємців і 3400 ф. ст. для трастових фондів. Дохід від реалізації деяких типів основних засобів не оподатковується. Вони включають державні цінні папери, певні цінні папери компаній і ін. Для приватних підприємців податок на дохід від реалізації основних засобів розраховується на основі ставок прибуткового податку.

Економічною базою податку на приріст вартості капіталу — податку на капітал (*capital gains tax*) є збільшення (реалізований чистий приріст після вирахування збитків) ринкової вартості активів за період між їх придбанням і продажем. Тобто в ряді випадків оподаткування стосується спекулятивних операцій. До активів відносяться всі форми власності на території Великої Британії і за кордоном, включаючи як матеріальні (земля, будівлі та споруди, машини і устаткування, товарні запаси, акції, дебіторська заборгованість, іноземна валюта), так і нематеріальні активи (патенти, авторські права, торгові марки та ін). Від оподаткування звільняються перші 5 тис. ф. ст. доходу від реалізації, а також доходи від продажу приватних автомобілів, житлових будинків, витворів мистецтва, державних цінних паперів (облігацій, ощадних сертифікатів), а також доходи від полісів на страхування життя та азартних ігор.

У Великій Британії даний податок має однакову шкалу з прибутковим податком, тобто 10, 20, 40%. Податок сплачують приватні особи, компанії від нього звільнені.

Навколо оподаткування капіталу йде тривала дискусія, оскільки податок справляється при кожному продажі активів незалежно від того, чи будуть виручені кошти реінвестуватися у виробництво чи направляються на особисте споживання.

Основні ставки податку на приріст капіталу в 2007–2008 роках.

- 10%, якщо дохід нижче за початкову ставку для прибуткового податку (£2,230);
- 20%, якщо дохід між початковою і основною ставкою для прибуткового податку (£2,231 до £34,600);
- 40%, якщо дохід більше високої ставки для прибуткового податку (£34, 601 і вище).

2.1.3. Податки на споживання

Податок на додану вартість (value-added tax, VAT) був запроваджений у 1973 р. як фіскальна умова членства Великої Британії в Європейському Союзі.

ПДВ — основний непрямий податок із стандартною ставкою 17,5%. Знижена ставка 5% застосовується для палива і енергії для опалення будинків також для установки енергозберігаючого обладнання у домогосподарствах з низьким рівнем доходу згідно державної програ-

ми. Річна сума продажів, понад який продавець повинні реєструватися як платники ПДВ, складає 50000 фунтів стерлінгів. Певні товари і послуги звільнюються від ПДВ, окремі операції оподатковуються за нульовою ставкою.

Нульова ставка податку передбачає відшкодування платнику суми податку на додану вартість, яка сплачена постачальникам матеріалів, сировини та послуг.

До категорій товарів і послуг, що оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ відносяться товари на експорт, більшість продуктів харчування, вода, внутрішній і міжнародний пасажирський транспорт, газети і інші періодичні видання, будівництво нових житлових будівель, дитячий одяг і взуття, ліки по рецептах, послуги для інвалідів, інші товари, або послуги надані благодійним фондам, або від благодійних фондів.

У разі звільнення від ПДВ, виробник або продавець не оподатковує споживача, але і не може відшкодувати податок, сплачений постачальникам за сировину. Основними категоріями товарів і послуг, що підлягають звільненню від ПДВ, є земля і будівлі, страхування і інші фінансові послуги, поштові послуги, азартні ігри (з деякими виключеннями), лотереї, велика частина освітніх послуг, послуги охорони здоров'я.

Різниця між звільненням від ПДВ і оподаткуванням за нульовою ставкою, полягає в тому, що звільнені товари і послуги не включаються в систему ПДВ, а тому не дають права на відшкодування податку, сплаченого на попередніх стадіях, а нульова ставка — дає таке право.

Перевірки платників ПДВ здійснюються з інтервалом 1–9 років, великих підприємств — щомісяця. Порушення залежно від обставин караються 30-штрафом, за карний злочин передбачено ув'язнення на строк від шести місяців до семи років.

Акцизами (excise duties) оподатковуються алкогольні напої, нафтопродукти, тютюнові вироби, транспортні засоби. Акциз на спиртні напої та пальне стягується в твердих сумах на одиницю проданого товару, акциз на тютюнові вироби встановлений у формі процентної надбавки (10–30%) до ціни товару.

Нафтопродукти, що використовуються як паливо, обкладаються за вищими ставками, ніж ті, які використовуються для інших цілей. Проте, існують знижені ставки, призначені для заохочення використання більш екологічно чистих видів палива, таких, як бензин високого очищення, дизельне паливо із зниженим рівнем сіри і газу, що використовується як паливо для автомобілів.

Більшість олив і нафтопродуктів, що використовуються для певної промислової, сільськогосподарської і морської мети не обкладаються акцизом або обкладаються дуже низькою ставкою. Замінники палива обкладаються акцизами по тій же ставці, що і відповідний нафтопродукт.

Акцизи на паливо становлять до 50% його роздрібної ціни (загальна податкова складова в роздрібній ціні палива оцінюється експертами Британського інституту фінансових досліджень в 75–80%). Дані стосовно ставки акцизного збору палива і масел наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Ставки акцизного збору палива і масел

Вид палива та масел	Ставка 2006–2007 рр.	Ставка з 1.10.2007	Ставка з 1.04.2008	Ставка з 1.04.2009
Неетильований бензин (<i>Supphur free petrol (SFP)</i>) і бензин зі зверхнизьким вмістом сірки (БССС) (<i>Ultra low sulphur petrol (ULSP)</i>)	48,35	50,35	52,35	54,19
Неетильований бензин, повністю очищений від свинцю, за виключенням БССС і SFP (<i>Unleaded petrol that is not ULSP or SFP</i>)	51,52	53,65	—	—
Легкі види палива (включаючи етильований бензин) (виключаючи БССС, неетильований бензин, авіабензин і легкі масла, що доставляються уповноваженими особами для печей) (<i>Light oil (including leaded petrol) (other than ULSP, SFP, AVGAS and light oil, delivered to an approved person for use as furnace fuel)</i>)	57,68	60,07	—	—
Авіаційний бензин (<i>Aviation gasoline (AVGAS)</i>)	28,84	30,03	—	—
Легкі види палива, що доставляються уповноваженими особами для використання в якості палива для печей (<i>Light oil delivered to an approved person for use as furnace fuel</i>)	7,29	9,29	9,66	10,00
Дизельне паливо з надто низьким вмістом сірки (ДТССС) (<i>Ultra low sulphur diesel (ULSD)</i>) і дизельне паливо повністю очищене від сірки (<i>Sulphur-free diesel (SFD)</i>)	48,35	50,35	52,35	54,19

Важкі види палива, що не являються ДТССС (наприклад, традиційне дизельне пальне) (<i>Heavy oil which is not ULSD or SFD (conventional diesel)</i>)	54,68	56,94	—	—
Газ і ДТССС, що використовуються не в якості палива (<i>Marked gas oil and ultra-low sulphur diesel not for road fuel use</i>)	7,69	9,69	10,07	10,42
Мазут (<i>fuel oil</i>)	7,29	9,29	9,66	10,00
Біодизельне пальне, що використовується в якості дорожнього палива (<i>Biodiesel, Bioethanol used as road fuel</i>)	28,35	30,35	32,35	34,19
Біодизельне паливо, що використовується в інших цілях (<i>Biodiesel used otherwise than as road fuel</i>)	3,13	3,13	3,13	3,13
Природний газ, включаючи біогаз (<i>Natural gas (NG), including biogas</i>)	10,81 (пенсів за 1 кг)	13,70 (пенсів за 1 кг)	16,60 (пенсів за 1 кг)	19,26 (пенсів за 1 кг)
Газ, що використовується в якості дорожнього палива, за виключенням природного газу (<i>Road fuel gas other than natural gas — e.g. liquefied petroleum gas (LPG)</i>)	12,21 (пенсів за 1 кг)	16,49 (пенсів за 1 кг)	20,77 (пенсів за 1 кг)	24,82 (пенсів за 1 кг)
Керосин, що використовується в якості моторного палива для позашляховиків або для спеціальних транспортних засобів (<i>Kerosene to be used as motor fuel off-road or in an excepted vehicle</i>)	7,69	9,69	10,07	10,42

Акцизами обкладаються міцні спиртні напої, вино, пиво і сидр згідно з міцністю напою і об'ємом. Спирт, використовуваний для наукових, медичних, дослідницьких і промислових цілей не обкладається акцизним податком.

Уряд Великобританії має намір підняти акцизний збір на тютюн і тютюнові вироби як мінімум ще на 5% в рамках своєї програми по зниженню рівня паління серед населення.

Акцизний збір на сигарети обчислюється за комбінованою ставкою: частина за фіксованою ставкою (108,65 ф. ст.) за кожен тисячу сигарет і частина — відсоток від її роздрібною ціни (22%).

Ставки акцизів на інші тютюнові вироби залежать від їх ваги і наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Ставки акцизів на тютюнові вироби

Сигари	158,24 ф.ст. за 1 кг
Табак для самокруток	113,74 ф.ст. за 1 кг
Інший пальний і жувальний табак	69,57 ф.ст. за 1 кг

Акцизи на спиртні напої, пиво, вино, сидр і інші алкогольні напої залежать від вмісту в них спирту або міцності напою. Починаючи з 26 березня 2007 р. застосовуються наступні розміри акцизних ставок, що наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Розміри акцизних ставок

Найменування	Ставки в 2006–07 рр. (ф.ст. за 1 л алкоголя)	Ставки, що застосовуються з 26.03.2007 (ф.ст. за 1 л алкоголя)
Спиртні напої (% – алкоголю)	19,56	19,56
Вина з вмістом алкоголя більше 22%	19,56 (ф.ст. за 100 л)	19,56 (ф.ст. за 100 л)
Вина та ненатуральні вина міцністю 4,0–5,5%	72,95	75,42
Вина та ненатуральні вина міцністю 5,5–15%	172,17	177,99
Вина та ненатуральні вина міцністю 15–22%	229,55	237,31
Шипучі вина та ненатуральні вина міцністю 5,5–8,5%	166,70	172,33
Шипучі вина та ненатуральні вина міцністю 8,5–15%	220,54	227,99
Сидр і перрі (грушевий сидр) міцністю 1,2–7,5%	25,61	26,48
Сидр і перрі (грушевий сидр) міцністю 7,5–8,5%	38,43	39,73
Газований сидр і перрі міцністю 1,2–5,5%	25,61	26,48
Газований сидр і перрі міцністю 5,5–8,5%	166,70	172,33
Пиво	13,26 за кожний 1% міцності	13,71 за кожний 1% міцності
Вина и синтетичні вина міцністю 1,2–4%	54,85	54,85

Джерело: Документ HM Revenue and Customs BN53 від 31.05.2007 р.

Акцизний збір стягується з гри в казино, ставок і парі, бінго та ігрових автоматів. Ставки залежать від конкретного виду гри. Акциз обчислюється або як відсоток від валового або чистого доходу, або, у разі ігрових автоматів, стягується фіксована сума з кожного автомата залежно від ціни гри і розміру можливого виграшу. Валовий дохід від Національної лотереї обкладається 12% акцизом, але виграші цієї лотереї не обкладаються.

Річний акцизний збір на власників особистого транспорту (легкових машин і таксі) стягується у розмірі 150 фунтів стерлінгів. Податок на вантажний транспорт обчислюється залежно від вантажопідйомності, і, у випадку, якщо вона становить більше 12 тонн. Він розроблений таким чином, щоб сума податку покривала частку зносу доріг. Акциз на таксі і автобуси варіюється згідно кількості пасажирських місць, а акциз на мотоцикли залежить від об'єму двигуна.

Особистий транспорт — машини, таксі і мотоцикли, виготовлені до 1973 року звільнені від акцизного збору. Плануються нові ставки акцизу для машин із зниженим рівнем забруднення навколишнього середовища — знижки до 50 фунтів стерлінгів для легкових машин і до 500 фунтів стерлінгів для вантажних машин і автобусів.

Інші акцизні податки і збори включають:

- податок на страхування всього майна, що підлягає оподаткуванню, у розмірі 4% і податок на страхування під час подорожі, а також на страхові поліси, продані продавцями машин і побутових приладів у розмірі 17,5%;
- акцизний збір в 10 фунтів стерлінгів за внутрішні перельоти і перельоти в межах країн Європейського Союзу і 20 фунтів стерлінгів на решту всіх перельотів;
- податок на відходи від виробництва і життєдіяльності з розрахунку 10 фунтів стерлінгів за тону.

Muto (customs duties) у відповідності з режимом митної торгівлі в межах Європейського Союзу (ЄС) не поширюється на імпорт із країн-партнерів по ЄС. Товари можуть переміщатися абсолютно вільно в межах ЄС без мита. Але по відношенню до країн, які не входять до ЄС, діє спільний зовнішній митний тариф, що захищає внутрішній ринок ЄС. Суми, зібрані через спільний тариф, оминаючи державний бюджет Великої Британії, перераховуються в бюджет ЄС. Країнам Африки, Карибського моря та Тихоокеанського басейну, асоційованим із ЄС за так званою Ломейською конвенцією, дозволено безмитне ввезення на митну територію ЄС всіх промислових товарів і більшості сільськогосподарської продукції. Акцизи і ПДВ стягуються в країні призначення.

Гербовий збір (stamp duty) справлявся до 2003 р. в твердих сумах або за адвалорним принципом при оформленні документів на цивільно-

правові угоди. Тобто угоди щодо переходу власності обкладаються гербовим збором. Необхідним реквізитом юридичних і комерційних документів була марка або штамп про сплату гербового збору, що тим самим засвідчувало законність угоди. Ця стародавня форма оподаткування існує з 1694 р.

Базовими документами, на основі яких справлявся гербовий збір, були два парламентських акта: The Stamp Duty Management Act 1891 та The Stamp Act 1891.

Передача акцій обкладалася гербовим збором у розмірі 0,5% вартості власності, що передається. Виключенням були акти дарування і передача власності в благодійні установи. Решта власності (виключаючи акції) обкладалася гербовим збором згідно вартості власності, що передається: 1% для власності дорожче 60 тис. ф. ст., 2% для власності дорожче 250 тис. ф. ст. і 3% для власності, чия вартість перевищує 500 тис. ф. ст. При конверсії британських акцій в американські депозитарні розписки ставка — 1,5%.

З ухваленням Закону про фінанси 2003 р. (The Financial Act 2003) гербовий збір був замінений новим видом податків — гербовим збором на нерухомість (далі ГЗНЗ) (Stamp Duty Land Tax).

ГЗНЗ відрізняється від гербового збору тим, що є податком на операції, а не на документи, якими такі операції оформляються.

Таблиця 2.6

Ставки податку — Гербовий збір і податок на землю ГЗНЗ

Рівень податкової ставки	Вартість жилої нерухомості	Вартість комерційної нерухомості
0%	0 — £125,000	0 — £150,000
1%	вище £125,000 — £250,000	вище £150,000 — £250,000
3%	вище £250,000 — £500,000	вище £250,000 — £500,000
4%	вище £500,000	вище £500,000

Законом про фінанси (2003) встановлена вимога про сповіщення про здійснення відповідної операції шляхом заповнення спеціального документа — декларації про операцію із землею (Land Transaction Return — LTR), який повинен бути представлений в Управління податкових зборів (Inland Revenue) протягом 30 днів з дати вступу угоди в силу разом із сплатою податку. Відповідний підрозділ Управління податкових зборів (Stamp Office) видає сертифікат про сплату ГЗНЗ, який представляється в Земельний реєстр для реєстрації операції. Вказаний сертифікат замінив собою необхідність представлення всього пакету документів, підтверджуючих операцію.

За винятком землі, акцій або часток у товариствах, ніяка інша власність більш не підпадає під дію ГЗНЗ.

Для цілей обкладення ГЗНЗ операції із землею і будівлями розділені на дві категорії:

- операції із землями в «депресивних районах» і всіма іншими землями у Великобританії;
- операції з резидентною і нерезидентною власністю.

При операціях по передачі землі або будівель стягується ГЗНЗ в розмірах, що наведені в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Розміри ставок ГЗНЗ по передачі землі або будівель

Ставка ГЗНЗ	Землі в «депресивних районах»		Всі інші землі	
	Резидентські	Нерезидентські	Резидентські	Нерезидентські
0%	0 – £150 тис.	0 – £150 тис.	0 – £125 тис.	0 – £150 тис.
1%	£151 – £500 тис.	£151 – £500 тис.	£125 – £250 тис.	£151 – £250 тис.
3%	£251 – £500 тис.	£251 – £500 тис.	£251 – £500 тис.	£251 – £500 тис.
4%	вище £500 тис.	вище £500 тис.	вище £500 тис.	вище £500 тис.

Ставка гербового збору на передачу акцій або цінних паперів не змінилася в порівнянні з минулим фінансовим роком і в 2007/08 ф.р. дорівнює 0,5% від їх ціни.

З 1 жовтня 2007 р. починає діяти пільга: новобудови, що відповідають вимогам екологічного стандарту за змістом вуглеводу (carbon-free standard), звільняються від сплати ГЗНЗ.

Обкладаються зборами різного роду тоталізатори, ігри в казино, бінго-лото і атракціони (Betting, Gaming and Lottery duties). Ставки варіюються залежно від азартності і ризикованості конкретної гри. З жовтня 2001 року введена нова ставка збору у розмірі 15% на прибуток букмекерів, замінивши раніше діючий збір з тоталізаторів у розмірі 6,75%.

З квітня 2001 року введена новий порядок сплати зборів, заснований на диференціації класів пасажирських авіарейсів (Air Passenger duty). Наприклад, для рейсів в межах території Великобританії і країн Євросоюзу для квитків нижчого класу визначений збір у розмірі 5 ф.ст., і у розмірі 10 ф.ст. для всіх інших. Еквівалентні ставки у розмірі 20 і 40 ф.ст. відповідно визначені для країн не членів ЄС.

- *Збір із страхової премії (Insurance Premium tax)* стягується у розмірі 5% по всіх основних видах страхування, максимальна ставка у розмірі 17,5% встановлена на страхування подорожей і страховки автомобілів, що продаються постачальниками, а також побутової техніки.
- *Податок на забруднення землі (Landfill tax)* з 01.04.2006 стягується у розмірі 21 ф.ст. за тону відходів, мінімальна ставка встановлена у розмірі 2 ф.ст. за тону інертних відходів. З ухваленням Закону про фінанси 2007 р. в кінці 2007 р. планується збільшити розмір збору 24 ф.ст. за тону відходів.
- *Сукупний збір (Aggregate levy)* введений з квітня 2002 р. у розмірі 1,60 ф.ст. за тону видобутого піску, гравію і гірської породи для використання як заповнювачів.
- *Збір за зміну клімату (Climate Change levy)* почав стягуватися з квітня 2001 р. при використанні в непобутових цілях електроенергії у розмірі 0,43 пенса за Квт/ч.; газу — 0,15 пенсів за Квт/ч.; за кілограм зрідженого природного газу — 0,96 пенсів; за кілограм твердого палива — 1,17 пенса. З 1 квітня 2007 р. тарифи підвищуються і складуть, відповідно, за електроенергію — 0,44 пенса за Квт/ч.; газ — 0,154 пенса за Квт/ч.; за кілограм зрідженого природного газу — 0,985 пенсів. Переіндексація тарифів відбудеться з 1 квітня 2008 р.
- *Дорожній збір (Vehicle Excise duty)* застосовується з березня 2001 г. відносно нових машин залежно від вихлопу двоокису вуглецю і типу використовуваного бензину. Річна ставка збору для машин, зареєстрованих після березня 2001 р., коливається в межах 65–165 ф.ст. для машин, що використовують бензин; 75–170 ф.ст. — для машин, що працюють на дизельному паливі; для автомобілів, що працюють на високоочищених видах палива, ставка збору коливається в межах 55–160 ф.ст. Відносно машин, зареєстрованих до березня 2001 р., розмір збору залежить від об'єму двигуна. Стандартна ставка дорівнює 170 ф.ст., знижена ставка становить 110 ф.ст. для машин з об'ємом двигуна до 1,549 см³.
- Для вантажних автомобілів встановлена річна стандартна ставка дорожнього збору у розмірі 165 ф.ст. (160 ф.ст. — для вантажівок, що мають сертифікат про понижене забруднення повітря). Розмір збору на автобуси залежить від числа посадочних місць.

2.1.4. Муніципальні податки

Джерелом податкових надходжень місцевих бюджетів Великобританії служив до 1990 р. податок, що стягується з нерухомого майна — землі, житлових будинків, магазинів, установ, заводів і фабрик. Не підлягали (і не підлягають) оподаткуванню сільськогосподарська земля і церкви. Базою податку була річна чиста вартість майна.

У березні 1990 р. уряд М. Тетчер оголосив про відміну помайнового податку і заміну його подушним податком. Цей податок носив не місцевий характер, а національний. Суми податку розподілялися між місцевими органами влади залежно від чисельності дорослого населення, що проживає на території, контролюваній місцевим органом влади.

Розмір податку визначався з огляду на вартість власності. Для цього була створена своєрідна шкала співвідношення вартості житла і розміру податку. При цьому розрахунок будувався на тому, що в кожному будинку або квартирі проживали дві люди. Якщо мешканців більше, то це в розрахунок не приймалося, а якщо ж всього один, то йому надавалася знижка у розмірі 25%. Бурхливий протест населення проти подушного податку примусив уряд ухвалити рішення про його поетапну відміну. Цей податок був замінений податком з нерухомості.

Відповідно до Закону 1987 року про фінансування органів місцевого управління (Local Government Finance Act 1987) система фінансування місцевих рад (муніципалітетів) базується на чотирьох джерелах: податках на господарську діяльність (non-domestic rate або business rate); муніципальних податках (council tax); урядових дотаціях; та інших платежах. Основними джерелами доходів, на які припадає близько 75%, є податок на об'єкти господарської діяльності і муніципальний податок.

Податки на господарську діяльність (non-domestic rate або business rate) — був встановлений Законом 1988 року про фінансування місцевих органів управління (The Local Government Finance Act 1988). Пізніше система оподаткування підприємницької діяльності була скорегована в 1990 р., коли була проведена переоцінка всієї нерухомості і встановлені ставки податку на місцевому рівні. Подальша переоцінка була у 1995 р. Вся сума податків від господарської діяльності поступає до державного фонду і перерозподіляється потім між місцевими радами, з огляду на чисельність дорослого населення що мешкає на території.

Платниками податку на об'єкти господарської діяльності виступають особи (юридичні і фізичні), які є власниками або орендують нерухомість для цілей, не пов'язаних з проживанням. Навіть у тих випадках, коли нерухомість порожня і не використовується за призначенням, власник або орендар зобов'язані сплачувати податок, але в зменшеному розмірі.

Об'єктами оподаткування є об'єкти нерухомості, використовувані для комерційних цілей (наприклад, магазини, офіси, склади, фабрики і т.д.).

Для розрахунку податку використовується уніфікована ставка (poundage), яка в даний час дорівнює 3,3% від вартості об'єкту. Її абсолютний розмір затверджується на кожен фінансовий рік за даними про вартість нерухомості, які надає Служба оцінки об'єктів нерухомості (Valuation Office Agency).

Оснoву місцевого опoдаткування становить *муніципальний податок (council tax)* – податок на майно. Муніципальний податок був введений в 1993 р. Податок платиться щомісячно, з огляду на ринкову вартість нерухомості, що знаходиться у власності або в оренді платника податків.

Муніципальний податок в повному обсязі сплачується, якщо в житловому приміщенні проживають двоє дорослих (старше 18 років) громадян. Якщо проживає один громадянин, сума оподаткування зменшується на 25%, якщо в приміщенні, придатному для мешкання, не проживають, сума податку зменшується на 50%.

Певні категорії громадян не є суб'єктами оподаткування. До таких належать, зокрема, іноземні дипломати і члени військових місій або організацій, співробітники штаб-квартир міжнародних організацій.

Як правило, рахунок до платника про сплату податку виставляється в березні або квітні. За загальним правилом платникові податків пропонується проводити оплату муніципального податку 10-ти разовими перерахуваннями протягом фінансового року. Проте платник податків має право по узгодженню з місцевою радою визначити інший порядок здійснення платежів.

Розмір податку залежить від категорії, до якої відноситься та або інша нерухомість. Кожен будинок або квартира належить до одного з восьми розрядів оцінки, за їх ринковою вартістю. Знижки даються будинкам з менш ніж двома дорослими мешканцями і людям з низькими доходами. Знижки можуть складати до 100% від суми місцевого податку. Чим менше ціна нерухомості, тим менше розмір податку.

Таблиця 2.8

Категорії нерухомості, що враховуються при визначенні ставки муніципального податку

Категорія нерухомості	Ринкова вартість
A	до 40 тис.ф.ст.
B	от 40 до 52 тис.ф.ст.
C	от 52 до 68 тис.ф.ст.
D	от 68 до 88 тис.ф.ст.
E	от 88 до 120 тис.ф.ст.
F	от 120 до 160 тис.ф.ст.
G	от 160 до 320 тис.ф.ст.
H	більше 320 тис.ф.ст.

У кожному з регіонів країни встановлені свої норми оподаткування, тому ставки податку значно диференційовані залежно від різних показників в кожному муніципалітеті.

Наприклад, в Англії в муніципальному районі Кемден на 2006/07 ф. рік встановлені загальні ставки, що наведені в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Ставки місцевого податку в Англії, Кемден

Категорія	Муніципалітет Кемдена, ф.ст.	Відрахування владі Великого Лондона, ф.ст.	Загальна сума податку
A	664.43.	202.59	867.02
B	775.16	236.35	1,011.51
C	885.90	270.12	1,156.02
D	996.64	303.88	1,300.52
E	1,218.12	371.41	1,589.53
F	1,439.59	438.94	1,878.53
G	1,661.07	506.47	2,167.54
H	1,993.28	607.76	2,601.04

Також для прикладу можна навести ставки податку для об'єктів нерухомості, розміщених на площах. В табл. 2.10 наведено ставки місцевого податку площі Фіцрой (Fitzroy Square).

Таблиця 2.10

Ставки місцевого податку бульвару Фіцрой (Fitzroy Square)

Категорія	Муніципалітет Кемдена, ф.ст.	Відрахування владі Великого Лондона, ф.ст.	Загальна сума податку
A	767.72	202.59	970.31
B	895.67	236.35	1,132.02
C	1,023.63	270.12	1,293.75
D	1,151.58	303.88	1,455.46
E	1,407.49	371.41	1,778.90
F	1,663.39	438.94	2,102.33
G	1,919.30	506.47	2,425.77
H	2,303.16	607.76	2,910.92

Муніципалітети мають право встановлювати й інші місцеві податки та збори, для яких немає єдиного переліку.

2.1.5. Система соціального страхування

Внески на соціальне страхування, маючи характер соціальних цільових податків, витрачаються на виплату пенсій і соціальних допомог. Даний вид платежів на цілі соціального забезпечення, необхідний для створення фонду загальнонаціонального фінансування виплат по безробіттю і тимчасовій непрацездатності, а також державних пенсій за вислугу років. Вказані внески сплачуються як працівниками, так і їх роботодавцями.

Перше поздоровлення з 16-річчям кожен англієць отримує від Міністерства соціального захисту. Разом з побажаннями довгих років міністерство нагадує, що з цього дня необхідно щотижня платити пенсійні внески. При цьому держава гарантує, що кожен громадянин по досягненню пенсійного віку (65 років для чоловіків і 60 років для жінок) отримуватиме пенсію, рівну 20% середньої зарплати працівника, і ця сума щорічно переглядатиметься із зростанням інфляції.

Система пенсійного забезпечення в Англії стоїть на «трьох китах»: базова державна пенсія, додаткова державна пенсія і пенсійні заощадження населення.

У Великобританії термін «соціальне забезпечення» охоплює всю систему обов'язкового соціального захисту: пенсійне забезпечення, виплати по безробіттю і хворобам. Ця система має свою офіційну назву — «Національна система страхування» (National Insurance) і заснована на страховому принципі по схемі: внески — виплати. Застраховані працівники, за яких роботодавці сплачували страхові внески (і в яких брали участь самі працівники), мають право на страховий захист.

Слід зазначити характерну особливість соціального страхування у Великобританії, в якому на першому (базовому) рівні застосовується принцип рівності пенсій і допомоги, що виражається в підході: за рівний внесок, рівну пенсію і допомогу.

Дана концепція соціального захисту була запропонована англійським ученим Беверіджом в 1944 році і отримала законодавче втілення в Акті Національного Страхування (1946 р.). Її суть полягає в тому, що основна соціальна допомога (пенсії через старість і інвалідності, виплати по безробіттю) повинна бути загальнодоступними благами. Для цього їх фінансування забезпечується за рахунок фіксованих внесків.

У Великій Британії суб'єкти даної форми оподаткування діляться на чотири класи. До першого класу відносяться особи найманої праці та їх роботодавці; до другого — особи, які не перебувають у відношеннях найму (так звані самозайняті: фермери, професійні спортсмени, митці і т.д.); до третього — непрацюючі або ті, хто не відноситься до перших двох класів; до четвертого — особи другого класу з високими доходами.

Величина соціальних виплат залежить від приналежності до певного класу.

Найбільш численна і соціально диференційована категорія належить до першого класу. Ті з них, хто заробляє менше 54 ф. ст. на тиждень повністю звільнені від сплати соціальних внесків. Якщо заробітна плата перевищує дану суму, внески становлять 2% від перших 54 ф. ст. плюс 9% із решти доходу, але не вище 405 ф. ст. на тиждень. Другий і третій класи сплачують соціальні внески за твердими ставками відповідно 5,35 і 5,25 ф. ст. на тиждень. Четвертий клас сплачує внески за ставкою 6,3% від заробітку.

Розрахунок розміру сплачуваного компанією внеску проводиться, виходячи з щотижневого доходу працівника. Якщо отримуваний працівником дохід перевищує 100 ф. ст., компанія виплачує до фонду соціального страхування стандартний внесок у розмірі 11% від суми заробітку по місцю основної роботи і 12,8% від суми заробітку за неосновним місцем роботи.

Відносно працівників застосовується наступна схема розрахунку податку. Встановлена так звана «межа доходів працівника» (employee's earnings threshold) від 0 до 97 ф.ст. у тиждень, при якому внески до фонду соціального страхування працівником не сплачуються. При перевищенні вказаного рівня внески сплачуються в інших розмірах, як наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Розміри внесків на соціальне страхування

Розмір доходу в тиждень (ф.ст.)	Ставка податку на доходи по місцю основної роботи	Ставка податку за сумісництвом
0–87 (нижня границя доходів працівника)	0%	0%
87–100	0%	0%
97,01–645 (верхня границя доходів)	0% на перші 87 ф.ст.; 11% з перевищення	0% на перші 97 ф.ст.; 11% с превышения
Вище 645	0% на перші 87 ф.ст.; 11% на суми в межах 97,01-645 ф.ст.; 1% на суму, що залишилась	0% на перші 97 ф.ст.; 11% на суми в межах 97,01–645 ф.ст.; 1% на суму, що залишилась

Ставки податку для платників податків, зайнятих у власному бізнесі (self-employed) встановлені в інших розмірах, як показано в табл. 2.12.

**Ставки податку на соціальне страхування для платників податків,
зайнятих у власному бізнесі**

Прибуток в ф.ст. в рік	Для працівників, чії доходи відносяться до Класу 2, в ф.ст. на тиждень	Для працівників, чії доходи відносяться до Класу 4, в %
Меньше 4,635	0	0%
4,635 – 5,225	2,20	0%
5,225 – 34,840		8%
Больше 34,840		1%

Пенсійне страхування в Національній системі страхування включає два різновиди пенсій:

- 1) *базова державна пенсія (State basic pension)*, яка виплачується у встановленому (однаковому) розмірі для всіх застрахованих, таких, що мають в своєму розпорядженні дохід вище встановленої нижньої відмітки доходів (починаючи з яких стягуються страхові внески) і які вносили відповідні внески до Національної системи страхування (або отримували звільнення від їх сплати в періоди безробіття, захворювань і т.п.);
- 2) *страхова (додаткова або професійна державна пенсія)*, розмір якої встановлюється пропорційно величині середніх доходів одержувача за весь період його професійної діяльності (State Earnings Related Pension Scheme – аббревіатура SERPS – введена Законом 1975 р.), і знаходиться в певному діапазоні 5% – 20% від розміру заробітної плати.

Роботодавець і працівник повинні виплачувати внески державі на базову державну пенсію і на додаткову державну пенсію, пов'язану з розміром заробітку.

Якщо у роботодавця є відповідна певним вимогам професійна пенсійна програма, він може виплачувати внески державі лише на базове державне пенсійне забезпечення. Професійні пенсійні програми не є обов'язковими.

Держава бере частину витрат на себе, звільняючи внески від оподаткування. При цьому, внески, що виплачуються роботодавцем на державні пенсії, виключаються з бази оподаткування, а внески працівників – ні (див. табл. 2.13)

У той же час внески у професійні пенсійні програми роботодавця і працівника (до 15% заробітку) виключаються з бази оподаткування.

Таблиця 2.13

Розподіл страхового навантаження в системі обов'язкового пенсійного страхування Великобританії, в% від зарплати

Внески, що виплачуються:	Працівником	Роботодавцем	Всього
Загальнообов'язкове державне пенсійне забезпечення	7,4	7,6	15,0
Загальнообов'язкове державне накопичувальне пенсійне забезпечення	1,6	2,5	4,1
Звільненні від оподаткування по державній системі	0	3,0	3,0
Загальна сума чистих витрат	9,0	7,1	16,1

Загальна сума внесків, що виплачуються працівниками, складає 9,0%. Загальна сума внесків, що виплачуються працевдавцями, складає 7,1% і загальна сума, що виплачується державою у вигляді податкових пільг, складає 3,0%. Загальні витрати складають 19,1% від заробітку. У пропорційному співвідношенні до загальної суми витрат працівник оплачує 47%, роботодавець — 37%, а держава — 16%, що дозволяє фінансувати пенсії на рівні третини від величини заробітної плати (див. табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Розмір базових пенсій та пенсій пов'язаних з доходом, в % від зарплати

Види пенсій	Пенсіонер-одинак	Пенсіонер, що має сім'ю
Базові державні пенсії	17,6	28,0
Державні пенсії, пов'язані з рівнем доходу	16,5	16,5
Загальна сума державних пенсій	34,1	44,5

Базова пенсія виплачується у фіксованому розмірі і, таким чином, її співвідношення із заробітком змінюється залежно від величини останнього.

У типовій для Великобританії професійній пенсійній програмі, що має право на податкові пільги і право виходу з державної пенсійної системи другого рівня (пенсії, залежні від величини заробітку), внески працівників і роботодавців приблизно рівні і складають 11,3% і 13% від заробітної плати, відповідно (див. табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Величина внесків і податкових пільг, в % від зарплати

Внески, що виплачуються:	Працівником	Роботодавцем	Всього
Державне пенсійне забезпечення	7,4	7,6	15,0
Державні пенсії, пов'язані з розміром зарплати	0	0	0
Податкові пільги державної системи	0	3,0	3,0
Професійні пенсійні програми	5,0	12,0	17,0
Податкові пільги для професійних програм	1,1	3,6	4,7
Загальна сума чистих витрат	11,3	13,0	24,3

Загальні витрати за професійною програмою значно вищі, оскільки пенсії виплачуються в більшому розмірі (див. табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Розміри коефіцієнтів заміщення, що забезпечуються різними пенсійними системами Великобританії, в % від зарплати

Види пенсій	Пенсіонер-одинак	Пенсіонер, що має сім'ю
Базові державні пенсії	17,6	28,0
Державні пенсії, пов'язані з рівнем доходу	0	0
Загальна сума державних пенсій	17,6	28,0
Професійна пенсія	55,0	55,0
Загальна сума пенсій	72,6	83,0

Загальні витрати, що становлять 32,0% від заробітку, розподілені між працівником, який платить 35%, роботодавцем, який платить 41% і державою, яка через звільнення від податків платить 24%.

Для отримання в повному розмірі вказаних вище пенсій передбачається максимальний трудовий стаж в 40 років.

З усіх видів пенсій платиться прибутковий податок. Розмір професійної пенсії залежить від трудового стажу. За кожен рік стажу пенсія збільшується на 1/60 від зарплати на момент виходу на пенсію, при цьому певна частина зарплати (нижче за величину базової державної пенсії) не враховується, враховується лише сума, що перевищує дану межу.

У 1995 році у Великобританії прийнятий новий закон про пенсійне забезпечення, відповідно до якого передбачено поступове підвищення віку виходу на пенсію для жінок: за період з 2010 по 2020 роки цей вік

зросте (поступово) з 60 до 65 років і стане рівний віку виходу на пенсію для чоловіків. Буде зменшена верхня межа страхової професійної пенсії з 25% до 20% від середньої заробітної плати застрахованого за весь період його трудової діяльності. Спрощена процедура переходу застрахованих з одного в інший пенсійний режим і при цьому посилений нагляд з боку держави за діяльністю приватних страховиків. Добровільні професійні пенсійні системи охоплюють 50% працюючих, а рівень коефіцієнта заміщення складає 50–65% останньої заробітної плати, за наявності 40 років страхового стажу.

Питання для самоконтролю

1. Платники, об'єкти та ставки основних податків у Великобританії.
2. Загальнодержавні податки, особливості їх обчислення і сплати.
3. Місцеве оподаткування у Великобританії.
4. Система соціального страхування у Великобританії.

2.2. Податкова система США

2.2.1. Загальна характеристика податкової системи США

Федеральний уряд здійснює виконавчі функції, реалізує державну політику, що передбачає адміністрування федеральних фінансів (збирання податків, витрачання бюджетних коштів, управління державним боргом); управління персоналом федеральних відомств, менеджмент федеральною власністю, а також реалізацію програм фінансової підтримки штатів і місцевих органів самоврядування.

Основний структурний підрозділ Міністерства США СВД – Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service), декларована місія якої: «забезпечення американських платників податків послугами вищої якості через допомогу в роз'ясненні та виконанні податкових зобов'язань, а також застосування податкових законів належним чином і справедливо по відношенню до всіх».

Правовою основою побудови сучасної податкової системи США є федеральна Конституція США та конституції штатів, та інших правових актах серед яких важливе місце займає Кодекс внутрішніх доходів (Податковий кодекс США). Служба внутрішніх доходів керується Кодексом внутрішніх доходів, який прийнятий конгресом США.

Служба внутрішніх доходів входить до складу Департаменту Казначейства і найбільше співпрацює з американцями чим будь-які інші приватні чи державні організації. Збирання податків має бути якомога економнішим щодо скорочення витрат часу, фінансових, матеріальних і людських ресурсів. Діяльність СВД поєднує функції власне податкової

служби і податкової поліції. Так, в 2000 році було зібрано більш 2 трил. доходу і оброблено 226 млн. податкових декларацій. Це коштувало платникам податків 39 центів на кожні 100 доларів зібраного доходу, що склало найнижчі адміністративні витрати з 1954 року.

За ініціативою Президента США Білла Клінтона у 1998 р. було розпочато реформу податкової служби США. Головним принципом реформи стала перебудова ставлення податкової служби до платників. До процесу реорганізації періодично залучалось близько 3 тис. фахівців податкової служби та значна кількість зовнішніх радників. Головним гаслом реформ стало: «Чим більше ти платиш податків, тим якісніші послуги ти отримувеш».

1998 році був прийнятий конгресом акт реформування і реструктуризації Служби внутрішніх доходів, в результаті якої відбулася реорганізація у чотири головні операційні управління в залежності від категорії платників:

Управління оподаткування заробітної плати та інвестицій обслуговує 116 млн. платників, які подають індивідуальні та/або спільні (сімейні) декларації про доходи;

- Управління оподаткування малого бізнесу і працюючих не за наймом (45 млн. платників: дрібних підприємців, комерсантів, фермерів, осіб вільних професій);
- Управління оподаткування великого й середнього бізнесу обслуговує корпоративних платників, активи яких перевищують 10 млн. доларів;
- Управління податкових пільг і оподаткування державних підприємств обслуговує пенсійні фонди, органи соціального забезпечення, неоподатковувані організації, господарюючих суб'єктів державної форми власності.

Крім того, в структуру СВД входять Управління апеляцій, Управління інформації та координації, Управління кримінальних розслідувань, Наглядова рада (Office of Chief Counsel). Остання інтерпретує всі рішення СВД з юридичної точки зору на відповідність букві закону та духу справедливості. До складу Наглядової ради входять представники громадськості та неурядових організацій.

З 1998 р. у структуру СВД введена Служба адвокатської допомоги платникам, що має незалежний статус і покликана відстоювати інтересів платників податків. У кожному з штатів діє представник даної служби.

Структурно СВД складається з центрального апарату; семи регіональних управлінь; 62 податкових округів; 10 сервісних центрів електронної обробки даних. На початок 2004 р. у системі СВД працювало 99 тис. персоналу. Фактичні видатки на утримання та функціонування СВД склали в 2004 фінансовому році 10,2 млрд. дол. або 0,5% від суми зібра-

них податків. Таким коштом СВД забезпечує надходження доходів до федерального бюджету на рівні 86% потенційної податкоспроможності. 83% податкових зобов'язань сплачуються добровільно і 3% — у примусовому порядку. Тобто, через ухилення від сплати податків СВД не збирає 14% надходжень.

За підрахунками спеціалістів податкової служби, рівень сплати великих та середніх компаній становить 98 відсотків, і лише малі компанії та приватні працівники за приблизними підрахунками сплачують 65 відсотків належних податків. Головна причина несплати — не в ухиленні від сплати податків, а у високій імовірності фінансового краху малих компаній.

Штат органів податкової служби США налічує 100 тис. осіб постійних фахівців та близько 40 тис. — тимчасових (для обробки декларацій). За функціональними обов'язками вони розподіляються таким чином:

- 20 тис. — роз'яснення податкового законодавства;
- 20 тис. — приймання та обробка декларацій;
- 40 тис. — експерти, які відслідковують та перевіряють декларації;
- 4 тис. — агенти у відділах кримінальних розслідувань;
- 7 тис. — підрозділи примусового стягнення;
- 9 тис. — адміністративне та матеріальне забезпечення.

Середньостатистичний американець 40 відсотків своїх доходів сплачує у вигляді податків.

В 2000 році СВД надало безкоштовні консультації більш ніж 100 млн. платникам податків, які телефонували, надсилали листи чи відвідували будь-який з 400 офісів загальнонаціональної мережі Служби внутрішніх доходів, безкоштовні телефонні лінії якої працюють з 7-00 і до 22-00.

Щодо критеріїв оцінки продуктивності роботи податкових органів, структурних підрозділів та фахівців. Робота в цьому напрямі розпочалась у 1960 р., коли податковій службі заборонили використовувати як критерій продуктивності суми фактичних надходжень. Однак ця заборона була формальною і практично ігнорувалась.

У 1988 р. Конгрес Сполучених Штатів прийняв «Біль про права», яким було заборонено використовувати норматив сплати для визначення ефективності роботи податкової служби. Однак це не було підтримано сенаторами (законодавцями).

І лише в 1997 р. під впливом платників податків, права яких притискали надмірними показниками, Сенат законодавчо заборонив оцінювати ефективність роботи податкової служби через показники надходжень.

Основними критеріями оцінки діяльності податкової служби стали:

- якісне задоволення потреб платників податків;
- необхідне задоволення потреб фахівців податкової служби;

- результати діяльності податкової служби (ефективність використання людських та матеріальних ресурсів служби).

На перших етапах реформ (протягом одного-двох років) погіршились сумарні показники надходжень податків, однак вже протягом третього року реформ почалося зростання надходжень.

Досить специфічно проходить і оцінка податкових інспекцій та структурних підрозділів. В її основу покладено зростання ефективності та якості обслуговування платників. Аналіз здійснюється лише порівняно з попередніми періодами роботи окремої інспекції чи структурного підрозділу. Виведення середніх показників між штатами не допускається навіть теоретично. Сумарні та кількісні показники надходжень використовуються лише для прийняття стратегічних рішень центральним апаратом для прогнозування надходжень на наступний рік.

Податкова служба США використовує три основні методи відбору платників податків для проведення аудиту, зокрема:

- первинний комп'ютерний відбір на основі аналізу податкової звітності;
- відбір за результатами перевірок та виявлення взаємопов'язаних осіб;
- використання інформації зовнішніх інформаторів (добровільних та тих, послуги яких оплачуються).

Значення податкової служби Сполучених Штатів настільки високе, що її рішення має силу на рівні рішень судових інстанцій. Прикладом цього є можливість отримання інформації від банківських установ, яка надається на підставі рішення податкової служби.

Федеральна форма державного устрою зумовлює трьох рівневу структуру збирання податків у федеральний бюджет, бюджет штатів та бюджети місцевих органів влади.

Федеральні податки	Податки штатів	Місцеві податки
	Прибутковий податок з громадян	
	Податок на прибуток корпорацій	
	Внески на соціальне страхування	
	акцизи	
	Податки на спадщину та подарунки	
мито	Податок на продаж Податок на нерухомість і рухоме майно	

Рис. 2.1. Склад податкової системи США

На всіх трьох рівнях податкової системи США збираються: прибутковий податок з громадян, податок на прибуток корпорацій, внески на

соціальне страхування, акцизні збори, податки на спадщину і подарунки. Федеральний уряд реалізує митну політику через запровадження ставок мита, а уряд штатів визначає ставки податку з продажу та податків на нерухомість і рухоме майно.

У структурі податкових надходжень США до другої світової війни переважали надходження з податку на прибуток корпорацій, під час війни і у післявоєнний період найбільш вагомим джерелом доходів став прибутковий податок з населення.

Внески до фондів соціального страхування формують два найбільші фонди: федеральної системи пенсійного забезпечення та системи страхування по безробіттю.

Федеральними акцизами оподатковуються алкоголь, сигарети, бензин за фіксованими ставками, а телефонні послуги, пасажирські авіаперевезення, нафта оподатковуються за відсотковими ставками. Проте частка їх у структурі федеральних надходжень незначна. За рахунок мита формується приблизно 2% федеральних доходів.

Таблиця 2.17

Динаміка частки податків з громадян у структурі податкових надходжень у%.

Рік	Питома вага
1970	48,2
1980	48,7
1985	46,2
1986	46,6
1990	45,0
2001	57,1

Американська держава володіє значною частиною національного багатства. В 2000 р. із ініціативи президента Джорджа Буша розпочата масштабна податкова реформа. Її оголошена мета – поетапне протягом 10 років зменшення податків на загальну суму 1 трлн. 270 млрд. дол. Зокрема, з 2003 р. – скасування оподаткування доходів від біржової спекуляції, (її ведуть приблизно 35 млн. американців), а також податку з дивідендів власників акцій, що скоротить податкові зобов'язання на суму 364 млрд. дол. Ці заходи розраховані на заохочення інвестиційної активності, збільшення споживчого попиту, збільшення кількості робочих міст.

2.2.2. Федеральні податки США

Головним джерелом доходів федерального бюджету є податок з доходів громадян (individual income tax). Найперша проблема прибуткового податку — визначення оподаткованого доходу як бази оподаткування. Згідно поправки до Конституції про запровадження індивідуального прибуткового податку (individual income tax), «Конгрес наділяється правом вводити і збирати податки на доходи з будь-яких джерел», тобто чіткий перелік конкретних видів доходів не передбачений.

У фінансовій теорії існує два підходи до визначення доходу: концепція суми джерел і концепція приросту чистої вартості споживання. На початку 20 XX століття Б. Ф'юстінг (1907 р.) запропонував визначення доходу як суми доходів у грошовій і товарній формах, що надходять платнику з постійних джерел. Тобто, в основі методу покладений принцип стабільності доходу. Цей спосіб став теоретичною базою для визначення оподаткованого доходу у Великобританії та Німеччині.

В США Роберт Хейг і Генрі Сімонс запропонували інше визначення доходу: дохід — це грошова вартість чистого приросту реальної вартості індивідуального споживання протягом певного періоду. Дохід включає вартість фактичного споживання плюс чистий приріст потенційного споживання (багатства, капіталу, заощаджень) даної особи за певний час.

Отже, за концепцією Хейга-Сімонса дохід включає всі джерела як фактичного, так і потенційного споживання, незалежно від грошової чи товарної форми споживання. В той же час, даний спосіб передбачає скорочення доходу на суму зменшення потенційного споживання. З такого погляду, платоспроможність — це приріст економічного потенціалу платника, що передбачає консолідацію всіх вхідних потоків доходів, які підвищують рівень індивідуального споживання, та вилучення всіх зменшень споживання, а також витрат, пов'язаних із одержанням доходу. На базі ґрунтовно розробленої теорії оподаткування, під впливом соціально-політичних, економічних, геополітичних чинників і сформувалась діюча система оподаткування доходів населення у США.

Неоподатковуваний мінімум у 2002 році складав 6000 дол. на кожного члена сім'ї у рік, стандартна знижка — 7850 дол. на подружжя (при подачі спільної декларації). Крім того, по відношенню до деяких категорій платників діє додаткова стандартна знижка (each additional standard deduction) у розмірі 900 дол. на сім'ю, 1150 дол. — на самотніх, а також на подружжя при подачі окремих декларацій. (Для довідки у 2002 році: межа бідності для сім'ї з чотирьох чоловік складає 14335 дол.; середня величина сімейного доходу дорівнює близько 40 тис. дол.).

Максимальні ставки індивідуального прибуткового податку мають тенденцію до зниження: 1954–1961 рр. — 91%; 1962–1981 рр. — 70%; з

1982 р. — 50%; 1986 р. — 39,6%; 2003 р. — 30,1%; 2006 р. — 38,6%. Мінімальна ставка з 1986 р. знаходилася на рівні 14–15%, в 2006 р. знижена до 10%. З 1998 р. для всіх категорій платників діяла п'ятиступенева прогресія, в 2002 р. встановлена шестиступенева шкала оподаткування. На протигагу 14-ти розрядній шкалі, що існувала до 1986 р., спостерігається значне спрощення адміністрування податку.

Платники індивідуального податку діляться на чотири категорії: самотні фізичні особи; подружні пари, які сплачують податки спільно; члени сімей, які виплачують податок самотійно; опікуна (голови домогосподарств). Межа доходу для застосування максимальної ставки для всіх категорій платників єдина, а для мінімальної ставки — розрізняються. У найбільш непривілейованому становищі знаходяться неодружені, що є ознакою певної демографічної політики, здійснюваної через фіскальні заходи. Чинні з 2002 р. шкали оподаткування мають такий вигляд (див. табл. 2.18–2.21):

Таблиця 2.18

Шкала оподаткування доходів неодружених фізичних осіб

Оподатковуваний дохід, дол.	Ставки та розмір податкового зобов'язання	Граничні розміри доходу
\$ 0 — 6000	10%	\$ 0
6000 — 27950	\$ 600, 00 + 15%	6000
27950 — 67700	3892,50 + 27%	27950
67700 — 141250	14625 + 30%	67700
141250 — 307050	36690 + 35%	141250
307050 — ...	94720 + 38,6	307050

Таблиця 2.19

Шкала оподаткування доходів подружжя за спільною декларацією

Оподатковуваний дохід, дол.	Ставки та розмір податкового зобов'язання	Граничні розміри доходу
\$0 — 12000	10%	\$ 0
12000 — 46700	\$ 1200 + 15%	12000
46700 — 112850	6405 + 27%	46700
112850 — 171950	24265,50 + 30%	112850
171950 — 307050	41995,50 + 35%	171950
307050 — ...	89280,50 + 38,6%	307050

Таблиця 2.20

Шкала оподаткування доходів опікуна (голови домогосподарства)

Оподатковуваний дохід, дол.	Ставки та розмір податкового зобов'язання	Граничні розміри доходу
\$ 0 – 10 000	10%	\$ 0
10 000 – 37 450	\$ 10 00 + 15%	10 000
37 450 – 96 700	5117,50 + 27%	37 450
96 700 – 1 5660 0	2111 5 + 30%	96 700
1 5660 0 – 307050	390 85 + 35%	1 5660 0
307050 – ...	91742,50 + 38,6%	307050

Таблиця 2.21

Шкала оподаткування доходів подружжя за окремими деклараціями

Оподатковуваний дохід, дол.	Ставки та розмір податкового зобов'язання	Граничні розміри доходу
\$ 0 – 6000	10%	\$ 0
6000 – 23350	\$ 600, 00 + 15%	6000
23350 – 56425	3202,50 + 27%	23350
56425 – 85075	12132,75 + 30%	56425
85975 – 153525	20997,75 + 35%	85975
153525 – ...	44640,25 + 38,6%	153525

На другому місці за питомою вагою у доходах федерального бюджету (біля 33,5%, більше 600 млрд. дол.) знаходяться цільові соціальні податки або внески (обов'язкові платежі) у фонди соціального страхування: податок на фінансування програм пенсійного страхування, внесок за медичне обслуговування, внесок на соціальне страхування на випадок безробіття. Внески на соціальне страхування (пенсії по старості та інвалідності, допомоги по тимчасовій непрацездатності) справляються в залежності від фонду заробітної плати за ставкою 12,4%, яка розділяється порівну – по 6,2% для роботодавців і працюючих. За таким же принципом розподіляються порівну ставка податку (2,9%) на медичне обслуговування та податок у фонд допомог по безробіттю (14,5% від фонду заробітної плати).

Зокрема, за рахунок податку на медичне обслуговування фінансуються федеральні програми Medicare – безоплатного лікування літніх людей (старших 65 років) і Medicaid – безоплатної або пільгової медичної допомоги тим, хто не може оплачувати лікування.

Важлива роль у регулюванні економіки США відводиться податку на прибуток корпорацій, його частка у структурі — біля 10% доходу федерального бюджету (близько 200 млрд. дол.). З точки зору оподаткування така організаційно-правова форма ведення бізнесу, як «товариство» не сплачує податок на прибуток від підприємницької діяльності. Прибуток товариства розподіляється між його учасниками, кожний з яких сплачує прибутковий податок з фізичних осіб.

Корпорації сплачують податок з отриманого прибутку відповідно до режиму оподаткування. Так, малі та середні корпорації можуть обрати пільговий режим оподаткування і отримати статус так званих S-корпорацій і такі компанії повинні відповідати наступним вимогам:

- 1) бути американською;
- 2) мати не більше 35 акціонерів;
- 3) не бути філією іншої корпорації;
- 4) випускати лише один вид акцій, не володіти понад 80% акцій інших корпорацій.

Інші корпорації, що не відповідають вищеназаним вимогам оподатковуються на загальних засадах, що регламентується главою «С» Кодексу внутрішніх доходів США і називаються «С-корпорації».

Об'єктом оподаткування є валовий прибуток, що включає валовий дохід від реалізації товарів, послуг, дивіденди, інші доходи за вирахуванням передбачених законодавством витрат. Звичайні витрати включають зарплату, податки сплачені штату і місцевим органам влади, внески у фонди соціального страхування, рентні платежі, амортизацію, витрати на науково-дослідну роботу.

Практично сплачувані суми податків набагато менше за рахунок податкових кредитів на інвестиції у житлові проекти, на програми створення нових робочих місць, тощо. Податок на прибуток корпорацій розраховується за 8-ми розрядною шкалою оподаткування:

Таблиця 2.22

Шкала ставок податку на прибуток корпорацій

Оподатковуваний прибуток, дол.	Ставка, %
Менше 50 000	15
50 001–75 000	25
75 001–100 000	34
100 001–335 000	39
335 001–10 000000	34
10 000001–15 000000	35
15 000001–18 333333	38
Більше 18 333333	35

Отже, особливість американського податку на прибуток корпорацій полягає в тому, що максимальна ставка в прогресивній шкалі оподаткування знаходиться не в кінці шкали, а в її середині. Всі корпорації, незалежно від розміру, оподатковуються в однаковому порядку, в тому числі мають право на податкові кредити. Збори акціонерів уповноважені прийняти рішення, за яким податок сплачується не на корпоративному рівні, а самими акціонерами в формі прибуткового податку з дивідендів. Саме у такий спосіб сплачує податок на прибуток більшість американських корпорацій.

Відповідно до податкового кодексу США валовий дохід корпорації визначається в порядку, аналогічному визначенню валового оподаткованого доходу фізичної особи. Зазвичай, оподатковуваний дохід корпорації дорівнює або дуже близький до величини її прибутку. Прибуток, одержаний корпорацією, підлягає подвійному оподаткуванню: перший раз як дохід корпоративної господарської одиниці, другий раз — як прибуток після сплати корпоративного податку, що підлягає розподілу між акціонерами. В результаті сукупний тягар обох податків може сягати і навіть перевищувати 60%.

Крім розглянутих індивідуального і корпоративного прибуткових податків, у США справляється так званий альтернативний мінімальний податок (АМП), який був запроваджений у 1969 р. з метою запобігання зменшенню платниками з високим рівнем доходів податкових зобов'язань шляхом зловживання пільгами, знижками і кредитами, передбаченими для податку на прибуток корпорацій (тобто легалізованого ухилення від податків). Для АМП кількість пільг значно скорочена. Отже, АМП — реакція на можливість такої комбінації пільг і знижок, що здатна звести податкові зобов'язання нанівець. Якщо АМП, нарахований однаково на дохід корпорації чи фізичної особи, перевищує суми звичайних зобов'язань по корпоративному й індивідуальному прибуткових податках, то платник має сплатити саме альтернативний податок. Ставки АМП: 26% для фізичних осіб, доходи яких не перевищують 175 тис. дол., і 28% на суму перевищення 175 тис.; для корпорацій — 20%.

Альтернативний мінімальний податок прийнято, щоб примусити тих, хто має право на численні пільги, хоч що-небудь платити. Американські фахівці так оцінили цю форму оподаткування: «Альтернативний мінімальний податок — ще один доказ відсутності внутрішньої логіки в нашій податковій системі... Такий податок є визнанням невдачі. Він демонструє не тільки дефекти системи, але й нездатність Конгресу справитися з ними».

Податок на спадщину і дарування — податок на майно, яке переходить до спадкоємців (посмертний податок) і/або роздаровується при житті. Лише 2% громадян США підпадають під дію даного податку, оскільки встановлюється достатньо високий розмір неоподаткованого

мінімуму вартості майна, який щорічно переглядається. До 2006 р. неоподатковуваний поріг має піднятися до 1 млн. дол.

Дарування, вартість яких не перевищує 10 тис. дол. на рік, також звільнені від оподаткування. Отже, надходження від податку на спадщину і дарування складають 1,5% доходів федерального бюджету (близько 28 млрд. дол.). Податок справляється за прогресивною шкалою при мінімальній ставці 18% і максимальній — 55%. Податок на спадщину та дарування дуже дорогий в адмініструванні через великі втрати часу, складності обліку й оцінки об'єктів оподаткування. Тому майбутнє податку на спадщину і дарування в США знаходиться під знаком питання. Конгрес прийняв рішення про поступове скасування даного податку.

Акцизи забезпечують біля 4% доходів федерального бюджету (близько 70 млрд. дол.). Акцизи установлені на нафтопродукти, шини, зняряддя для мисливства та рибальства, транспортні та комунікаційні послуги. В США на першому місці за своїм фіскальним значенням знаходиться акциз на бензин. Акцизну природу мають також природоохоронні збори, які входять у вартість хімічної та іншої продукції, що шкодить природі, руйнує озоновий шар.

За рахунок мита формується приблизно 1% доходної частини федерального бюджету (близько 20 млрд. дол.). Інші надходження складають 2% федеральних доходів (40 млрд. дол.).

Помітна особливість американської системи федеральних податків — відсутність податку на додану вартість, що вочевидь суперечить загальносвітовій тенденції. Полеміка навколо цього податку ведеться в США давно, але уряд так і ненаважився запровадити ПДВ на федеральному рівні. Можливі причини полягають у тому, що проти налаштовані впливові ділові кола, з погляду яких ПДВ не надає реальних конкурентних переваг американським корпораціям на внутрішньому ринку та у зовнішніх економічних зв'язках. Крім того, в опозиції до ПДВ знаходяться губернатори штатів, оскільки даний податок буде конкурувати зі штатним податком з продажу.

Домінуюче фіскальне значення оподаткування індивідуальних доходів у структурі державних доходів відображає високу ефективність ринкової економіки США, матеріальний добробут американського суспільства, де абсолютна більшість громадян мають високі доходи з відповідно високою купівельною та податковою спроможністю. Щоправда, на науковій конференції «Податкова політика в ХХІ столітті» звучали прогнози, що під кінець нинішнього століття оподаткуванню особистих доходів фізичних осіб загрожує занепад, що можна пояснити зростаючим тягарем соціальних та екологічних проблем. Натомість невпинно будуть зростати внески у фонди соціального страхування, а також податки на споживання, особливо ПДВ.

2.2.3. Податки штатів та місцевих органів влади

Система організації державних фінансів не передбачає застосування поняття зведеного або консолідованого бюджету як предмету законодавчих актів, фінансово-економічного аналізу чи показника офіційної статистики. Всі ланки бюджетної системи США автономні, формально незалежні одна від одної. Ця традиція походить із двох джерел: американської історії та ментальності.

На початку своєї історії США сформувались з окремих англійських колоній у Північній Америці, котрі об'єдналися в процесі боротьби за незалежність. Згідно 10-ї поправки до конституції (в складі Білля по правах), прийнятої в 1788 р., «повноваження, не делеговані Сполученим Штатам конституцією та не заборонені нею для штатів, закріплені відповідно за штатами або за народом». Отже, за основним законом, владні права урядів штатів і федеральної адміністрації рівнозначні, вони доповнюють одні одних, без домінування центру над штатами. В табл. 2.23 представлені основні події фінансової історії США.

Друге джерело американського партикуляризму — сформований обставинами заселення й освоєння території країни менталітет індивідуалізму, вихований у покоління піонерів (перших переселенців у Америку) і скваттерів (колоністів, які займали земельні ділянки на frontier — межі просування колоністів на Захід). Звичка американців опиратися на власні сили, сподіватися на самих себе була перенесена з індивідуального рівня на рівень державного будівництва. Відповідно до принципів фінансової автономії та бюджетного федералізму, котрі історично склалися в США, кожна з ланок бюджетної системи має власні, закріплені за нею податкові доходи. Між окремими бюджетами податки розмежовуються на підставі трьох підходів:

- виключного права (податок закріплений за одним із бюджетів: федеральним, штатним чи місцевим);
- співпадаючого права (на один і той же податок мають право різні рівні влади, податкові надходження розподіляються між бюджетами в певних пропорціях, наприклад, у такому порядку справляється податок на майно, надходження від якого розподіляються між бюджетами штату та місцевими бюджетами міст, графств, округів, або у вигляді надбавок);
- делегованого права або «правила Ділона» (з одного рівня влади на інший разом із певними повноваженнями передаються і адекватні податкові доходи, необхідні для їх фінансування).

Американські спеціалісти визнають, що і так достатньо складна податкова система США ще більш ускладнюється внаслідок непростих податкових відносин між федеральними і місцевими органами влади. Не-

зважаючи на існуючі проблеми, уряди різних рівнів успішно взаємодіють між собою в обміні інформацією стосовно податків. Зокрема, розрахунки штатних і місцевих податків опираються на федеральні податкові декларації.

Таблиця 2.23

Хроніка основних подій фінансової історії США

– Закон про розпродаж (приватизацію) фонду федеральних земель.	
– Створення Міністерства фінансів США	1789 р.
– 10-та поправка до конституції США. Проголошення рівності фінансових прав властей штатів із федеральним урядом	1791 р.
– «Горілчаний бунт» — заворушення, викликані запровадженням федерального податку на віскі	1794 р.
– Протекціоністський тариф на бавовняні та шерстяні вироби. (переглядався в 1824, 1828, 1846, 1857 рр. 1816 р.)	
– Уряд США за 7,2 млн дол. викупує в Росії Аляску	1867 р.
– Створення Служби внутрішніх доходів	1862 р.
– Протекціоністський тариф Мак-Кінлі	1890 р.
– Протекціоністський тариф Вільсона	1894 р.
– Протекціоністський тариф Дінглі	1897 р.
– 16-та поправка до конституції. Введення федерального податку на прибуток корпорацій	1908 р.
– Запровадження федерального податку на особисті доходи	1913 р.
– Введення прогресивного податку на спадщину	1916 р.
– «Акт про бюджет і звітність». Створення Головного контрольно-ревізійного управління	1921 р.
– Штат Джорджія першим запроваджує податок з продажу	
– Президент Ф. Рузвельт проголошує фінансово-економічну політику «Нового курсу»	1933 р.
– Скасування податку на виборців	1964 р.
– На гастролях у США квартет «Бітлз» виконує пісню «Збирач податків»	1971 р.
– «Податковий бунт» у Каліфорнії. Поправка до конституції штату («Пропозиція тринадцяти») про обмеження податку на нерухомість 1% вартості майна	1978 р.
– «Закон про збалансований бюджет» (закон Гремма-Рудмена-Холлінгса)	1985 р.
– Радикальна податкова реформа, зниження рівня і спрощення оподаткування	1986 р.
– Податкова реформа, вдосконалення адміністрування податків	2000 р.

Основну частку в доходах штатів і місцевих органів влади складають податки з продажу та податки за користування рухомим майном. Об'єктом оподаткування є споживчі товари, плата за послуги в готелях, ресторанах, транспортні перевезення, телефонні послуги. Ставки встановлюються кожним штатом окремо. Частина зібраного податку зараховується до спеціального фонду і перераховується до відповідного бюджету місцевого рівня. Податок із продажу (sales tax) — різновид податку з обороту — стягують у 44 штатах. Ставки знаходяться в межах від 3 до 8,25%. Найвищі ставки в Каліфорнії (7,25%) і Нью-Йорку (8,25%), що можна пояснити виключно високим економічним потенціалом саме цих штатів. Як виняток, у штаті Мічиган, одному на всю країну, з 1975 р. запроваджений податок на додану вартість. Податки за користування рухомим майном на території штату встановлюються у формі відсотків до ціни товару в роздрібній торгівлі за ставкою податків з продажу.

На рівні штатів справляється також податок на ділову активність, який складається з двох частин: податку з річного обороту (ставки 1–2,5%) і податку на фонд заробітної плати (1,6%).

Прибутковий податок з фізичних осіб стягується у 44 штатах за прогресивною шкалою за ставками від 1% до 11%. Реальну автономію штатів відображає також порядок визначення оподаткованого доходу та справляння індивідуального прибуткового податку, що кожен із штатів робить по-своєму. Так, одні оподатковують лише доходи громадян свого штату, незалежно від місця походження доходів. Інші обмежуються доходами, одержаними в межах даного штату. Треті враховують всі доходи, незалежно від території їх походження. Подібний різнобій створює умови для так званої міграції податків із штату в штат, і, звичайно, породжує серйозні труднощі в адмініструванні податків. Крім того, штати мають право встановлювати власний неоподатковуваний мінімум.

Податок на прибуток корпорацій стягується у 45 штатах за ставками від 2,3% до 11,5%. Крім податку на прибуток корпорації на рівні штату сплачують податок з валового прибутку за підсумками року.

Вагоме місце у податкових надходженнях штатів займають специфічні акцизи на алкоголь, сигарети, бензин.

Місцеві податки справляються на локальному рівні під юрисдикцією органів влади місцевих адміністративно-територіальних одиниць. До останніх відносяться муніципалітети (міста), графства (райони), тауншипи (містечко), шкільні та спеціальні округи. Всього в США налічується близько 80 тис. місцевих органів влади і, отже, відповідна кількість місцевих бюджетів.

Серед місцевих податків найбільш фіскальне значення має податок на нерухоме і рухоме майно. В загальній сумі місцевих податків частка майнового податку в окремі роки перевищує 80%. До нерухомого май-

на відносять землю, будинки, будівлі та споруди різного призначення. Ключова проблема оподаткування майна — облік та оцінка об'єктів податку. В більшості штатів вартість майна визначають спеціальні управління оцінки нерухомості один раз в два роки. Видатки на адміністрування майнових податків, затрати часу, зусиль, грошей на консультування й оскарження з боку платників (compliance costs) значно вищі, ніж в інших податків.

Ставка податку на нерухоме майно (землю і будівлі) сягає 6,75% від 1/3 їх оціночної вартості, але в середньому по країні складає 1,4%. Податок на готельне обслуговування справляється за ставкою 5% від вартості готельних послуг. Податок на комунальні послуги — 3% від їх вартості. Податок на угоди з продажу нерухомості справляється за фіксованою ставкою 2 дол. 50 центів із кожної 1000 дол. продажної вартості майна. Податок на транспортні засоби складається з декількох частин: збору за реєстрацію, ліцензії за право володіння, збору за паркування, збору за користування автомагістралями. Зрозуміло, в країні, де більше 100 мільйонів автомобілів, даний податок належить до основних місцевих податків. Ставки диференційовані в залежності від місцевих умов та класу автомобіля.

Ліцензії поширюються на молоко і харчові продукти, спиртні напої, тютюнові вироби, на ресторанний бізнес, на право тримати домашніх тварин. У бюджеті типового американського міста податкові доходи складають приблизно половину доходів бюджету міста, а решта — неподаткові доходи. Серед останніх особливо виділяються доходи від операцій з цінними паперами, а також різні трансферти.

Питання для самоконтролю

1. Платники, об'єкти та ставки основних податків у США.
2. Федеральні податки
3. Податки штатів.
4. Місьцеве оподаткування в США.
5. Система адміністрування податків в США.

2.3. Податкова система Російської Федерації (РФ)

2.3.1. Загальна характеристика податкової системи РФ

Перебудова податкової системи Російської Федерації (РФ) здійснюється за новими принципами з метою поліпшення інвестиційного клімату, досягнення профіцитності державного бюджету, зниження податкового тягаря, узгодження довгострокових інтересів держави, підприємців та більшості населення. Розпочалася вона розробкою

та прийняттям Податкового кодексу (ПК) Російської Федерації. Основною передумовою прийняття ПК було зростання валового внутрішнього продукту (ВВП), ліквідація бюджетного дефіциту та збільшення надходжень до бюджету.

Податкова реформа спрямована на значне зниження податкового тиску на платника. Під час проведення реформи відбулося суттєве зменшення податкових пільг, що надавались окремим платникам (скасовано всі пільги щодо податку на прибуток, зменшено кількість пільг з прибуткового податку з громадян), тобто проведено вирівнювання умов оподаткування для всіх платників. З іншого боку при оподаткуванні враховують різні витрати платника, пов'язані з лікуванням, отриманням послуг установ охорони здоров'я, здобуванням освіти, потребами родини тощо.

Реформою спрощено систему оподаткування та зменшено кількість податкових платежів. Так, зараз їх нараховують 28. Введено єдиний соціальний податок замість існуючих раніше відрахувань до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування та Фонду обов'язкового медичного страхування.

Важливе місце в проведенні податкової реформи належить формуванню нової етики платника. За твердженнями деяких російських економістів, більша частина підприємців, фізичних осіб підтримує політику держави у сфері оподаткування.

Податковий кодекс РФ складається з двох частин, які вводилися поступово: перша частина — з 1 січня 1999 року, друга — з 2000 року.

Перша (загальна) частина складається з таких елементів: види податкових платежів та обов'язкових зборів; порядок сплати податків та виконання обов'язків платника; принципи встановлення та введення в дію нових податків, а також їх скасування; права та обов'язки всіх суб'єктів податкової системи (від платника до податкових органів); форми, методи та порядок контролю за платниками; відповідальність платників податків за порушення чинного законодавства; порядок оскарження дій податкових органів.

Згідно з першою частиною ПК РФ на території держави встановлено податкові платежі. В табл. 2.24 наведена класифікація податкових платежів, що діють на території Російської Федерації.

Платники податків (суб'єкти оподаткування) — це юридичні і фізичні особи, на яких покладені обов'язки сплачувати податки.

Платники податків зобов'язані:

- вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність, забезпечуючи їх зберігання не менше 5 років;
- надавати податковим органам необхідні для нарахування і сплати податків документи і відомості;
- вносити виправлення в бухгалтерську звітність у розмірі суми заниженого доходу (прибутку), виявленого перевітками податкових органів;

Податкові платежі Російської Федерації

Рівень	Податкові платежі
Федеральні:	1) податок на додану вартість;
	2) акцизні збори;
	3) податок на прибуток;
	4) податок на доходи від капіталу;
	5) прибутковий податок з фізичних осіб;
	6) єдиний соціальний податок (внесок);
	7) державне мито;
	8) мито;
	9) податок з користувачів надр;
	10) податок на відтворення матеріально-сировинної бази;
	11) податок на додатковий дохід від здобування вуглеводів;
	12) збір за право користування об'єктами тваринного світу, водними та біологічними ресурсами;
	13) лісовий збір;
	14) водний збір;
	15) екологічний збір;
	16) федеральні ліцензійні збори.
Регіональні:	17) податок на майно організацій;
	18) податок на нерухомість;
	19) шляховий податок;
	20) податок з власників транспортних засобів;
	21) податок з продажів;
	22) податок з грального бізнесу;
	23) регіональні ліцензійні збори.
Місцеві:	24) земельний податок;
	25) податок на майно фізичних осіб;
	26) податок з реклами;
	27) податок на спадщину;
	28) місцеві ліцензійні збори

- у випадку незгоди з фактами, викладеними в акті перевірки, здійсненої податковим органом, надавати письмові роз'яснення мотивів відмови від підпису цього акта;
- виконувати вимоги податкового органу щодо усунення виявлених порушень законодавства про податки.

По кожному виду податку платник має право і зобов'язаний знати: об'єкт податку; джерело податку; одиницю оподаткування; ставку податку; термін сплати податку; вид бюджету (позабюджетного фонду), в який зараховується сума податку за звітний період; пільги по податках.

Об'єктом оподаткування є доходи (прибуток), вартість певних товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних і фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг.

Передбачено, що один і той же об'єкт може оподатковуватись податком одного виду тільки один раз за визначений Законом період оподаткування.

Терміну сплати податку за порушення стягуються пені у розмірі 0,7% несплаченої суми за кожний день прострочення платежу.

Пільги по податках встановлюються такі:

- неоподатковуваний мінімум об'єкта;
- вилучення з оподаткування певних елементів об'єкта;
- зниження податкових ставок;
- вирахування з податкового зобов'язання;
- цільові податкові пільги, включаючи податкові кредити.

Податковий кредит надається підприємству регіональним Податковим органом на основі договору на умовах зворотності.

Інвестиційний податковий кредит надається підприємствам для фінансування інноваційних програм та інвестицій.

Платник податку має право: надавати податковим органам документи, що дають право на пільги; знайомитися з актами перевірок; надавати роз'яснення по актах перевірок; оскаржити рішення податкових органів і податкових інспекторів.

Міра відповідальності платника залежить від видів порушень податкового законодавства. Ці порушення мають свою специфіку і під ними розуміють діяльність або бездіяльність, яка виражається у неправильно виконанні чи невиконанні обов'язків перед бюджетом.

Правопорушення можуть бути такі: приховування чи заниження доходу чи іншого об'єкта оподаткування; відсутність обліку об'єкта оподаткувань; неправильне утримання податку юридичними чи фізичними особами; ведення обліку з порушення фінансово-господарського законодавства; несвоєчасна сплата податків; ненадання чи несвоєчасне надання звітності по податках; невиконання платником вимог посадових осіб податкових органів.

За порушення законодавства платник податку у РФ несе відповідальність у вигляді:

- стягнення всієї суми прихованого чи заниженого податку і штрафу у розмірі тієї ж суми, при повторному порушенні — у подвійному розмірі, при навмисному приховуванні — у 5-кратному розмірі суми;

- стягнення пені при затримці платежу — 0,7% від суми податку за кожний день прострочення;
- штраф за відсутність обліку об'єктів оподаткування і ведення обліку з порушенням встановленого порядку, що тягне за собою приховування чи заниження доходу — 10% до нарахованих сум податку;
- штраф за несвоєчасне надання (чи ненадання) документів, необхідних для нарахування чи сплати податків — 10% належних для сплати сум податку.

Посадові особи і громадяни, винні у порушенні податкового законодавства, притягаються до адміністративної, дисциплінарної та кримінальної відповідальності.

Введення другої частини ПК РФ змінило порядок оподаткування з окремих податків. Новий порядок стосується практично всіх податків. У 2001 році скасовано податки на реалізацію паливно-мастильних матеріалів, на придбання автотранспортних засобів. Але якщо з цих податків є недоїмка, то вона підлягає сплаті до федерального шляхового фонду. З 1 січня 2003 року скасовано податок за користування автомобільними шляхами. Змінено також порядок сплати та нарахування для існуючих податків.

2.3.2. Основні федеральні податки РФ

Розглянемо співвідношення різних видів податкових платежів відповідно їх частки у доходах федерального бюджету Російської Федерації.

Всього в січні-лютому 2007 року до федерального бюджету країни надійшло 421,8 млрд. рублів доходів, що на 44,8 млрд. руб. (9,6%) менше, ніж в січні-лютому 2006 року.

Основна частка доходів федерального бюджету, що адмініструються ФПС Росії, забезпечена надходженнями з податку на видобуток корисних копалин (35,8%) і ПДВ (35,5%).

Таблиця 2.25

Структура податкових надходжень до федерального бюджету в січні-лютому 2007 року

Вид податку	%
Податок на видобуток корисних копалин	35,80%
Податок на додану вартість	35,50%
Єдиний соціальний податок	11,70%
Податок на прибуток	10,10%
Акцизи	3,70%
інші податки та збори	3,20%

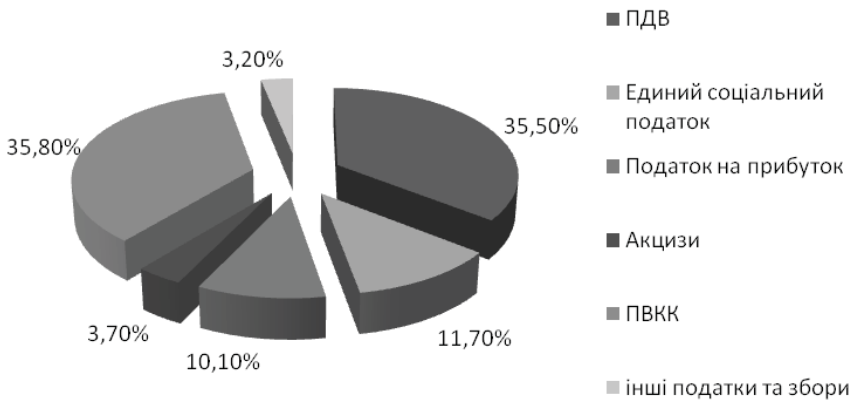


Рис. 2.2. Структура податкових надходжень до федерального бюджету в січні-лютому 2007 року

Податок на додану вартість (ПДВ). У Податковому Кодексі дається визначення місця реалізації виробу, робіт та послуг, вказується термін сплати — місяць без попередньої авансової сплати податку. Встановлюється також його грошовий рівень. Якщо підприємство протягом кварталу має виручку менш ніж 1 млн. руб., то воно сплачує ПДВ раз у квартал. Якщо платник має протягом трьох податкових періодів базу оподаткування менш ніж 1 млн. руб., він звільняється від сплати на 12 наступних податкових періодів. Діють пільгові тарифи на ввезення на митну територію РФ технологічного обладнання, комплектуючих та запасних частин до нього як внесок до статутного фонду. Діє пільга, пов'язана з науководослідними та конструкторськими розробками, що виконуються за рахунок бюджету. За пільговою ставкою оподатковується експорт товарів (крім країн СНД). При цьому платник повинен підтвердити експорт виробів за територію РФ.

Прибутковий податок з фізичних осіб. У 2000 році в РФ введено податок для фізичних осіб з єдиною ставкою 13% та підвищеною — для окремих видів доходів. Основним позитивним наслідком є звільнення великої кількості фізичних осіб та найманих працівників від заповнення податкової декларації. Деякі доходи, одержані від нетрудової діяльності (виграші в лотереї, добровільне страхування) мають ставку 35%. Доходи у вигляді дивідендів, одержані фізичними особами, які не є резидентами РФ, оподатковуються за ставкою 30%. Податковим кодексом передбачається при нарахуванні цього податку з фізичних осіб — приватних підприємців певні відрахування. Так, при роз-

рахунку бази оподаткування встановлюється чотири види податкових відрахувань:

- 1) стандартні — відрахування для конкретної категорії платників податків, тобто відрахування на платника та дітей (при цьому виділяють кілька категорій платників; 400 руб. відраховується з фізичних осіб, котрі не мають будь-яких інших пільг, доки одержаний дохід не досягне 20 тис. руб. Податкове відрахування в 300 руб. на кожну дитину здійснюється у тих громадян, які мають дітей віком до 18 років, а також учнів, студентів віком до 24 років, якщо вони перебувають під опікою. Податкові відрахування у розмірі 500 та 3000 руб. встановлюються окремим категоріям громадян незалежно від розміру одержаного платником доходу;
- 2) соціальні — до них належать перераховані платником кошти на благодійні цілі, грошова допомога науковим, освітнім установам, організаціям з охорони здоров'я; гроші, сплачені платником за навчання у загальноосвітніх навчальних закладах (але не більш ніж 25000 руб.), а також суми, сплачені батьками за навчання своїх дітей; розмір коштів, сплачених платниками за послуги з лікування дружини, батьків, дітей віком до 18 років, надані в лікарняних установах РФ. Загальна сума соціальних відрахувань не може бути більшою ніж 25000 руб. Ці відрахування надаються лише по закінченні податкового періоду;
- 3) майнові — відрахування з доходів, одержаних платниками в податковий період від продажу будинків, квартир, присадибних ділянок, коштів, витрачених платником на нове будівництво або придбання житлової будівлі на території РФ. Загальна сума майнового відрахування не може бути вищою за 600 тис. руб.
- 4) професійні — це відрахування у розмірі фактичних витрат, що здійснювалися при безпосередньому одержанні доходу і підтвердженні відповідними документами.

Єдиний соціальний податок (внесок). Його введено згідно з Федеральним законом від 5 серпня 2000 року та другої частини ПК РФ. Податок є, по суті, альтернативою чинним раніше зборам з фонду заробітної плати підприємств до позабюджетних фондів: Пенсійного фонду РФ (29%), Фонду обов'язкового медичного страхування РФ (3,6%), Державного фонду зайнятості (1,5%), Фонду соціального страхування РФ (5,4%), що загалом складала 39,5. При цьому виникали певні проблеми — для кожного фонду необхідно було розраховувати та надавати окремі звіти у встановлені терміни, кожен фонд мав свої терміни сплати, надавав своїм платникам пільги. Крім того, кожен фонд перевіряв підприємство щодо сплати податку, що суттєво збільшувало кількість таких ревізій. Введення єдиного соціального податку дало змогу все це спростити. Нині розраховується єдина база оподаткування, ставка податку знижується.

У Податковому Кодексі надається визначення об'єкта оподаткування. Так, для роботодавців (організацій або підприємств), які здійснюють господарську діяльність, об'єктом оподаткування є виплати, винагороди, що нараховуються на користь робітника. Для індивідуальних підприємців, фермерських та селянських господарств, адвокатів об'єктом є доходи від підприємницької діяльності за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх отриманням. Для підприємців, що застосовують спрощену систему оподаткування, діє регресивна ставка оподаткування: чим вища база, тим нижча ставка. Не сплачують податок інваліди, громадські організації інвалідів тощо.

Податкові органи РФ здійснюють контроль за порядком нарахування та сплатою податку (залік, повернення сплачених зайвих коштів, стягнення штрафів, пені).

Розрахунок цього податку має свої особливості. Розмір його визначається по кожному соціальному позабюджетному фонду окремо і сплачується за окремими платіжними документами. До платників належать юридичні і фізичні особи, що є роботодавцями та здійснюють виплати найманим робітникам. Якщо платниками є індивідуальні підприємці, вони сплачують податок як з власного доходу, так і з доходу, нарахованого на користь найманого робітника.

Розширилася і база оподаткування. Так, при розрахунку її визначаються усі доходи, нараховані робітникам (у тому числі матеріальна допомога, виплати за ліцензійними угодами, премії). Але для індивідуальних підприємців діє норма, за якою об'єктом оподаткування є дохід, що визначається згідно з вартістю патенту. При розрахунку бази оподаткування враховуються усі доходи, нараховані робітникам як у грошовому, так і в натуральному вигляді. За виплатами, здійсненими у вигляді матеріальної допомоги або виплати в натуральному вигляді, вони не є об'єктом оподаткування, якщо не перевищують 1000 руб. При цьому роботодавець розраховує базу оподаткування на кожного робітника по закінченні місяця наростаючим підсумком. Податкова база збільшується за рахунок: додаткових матеріальних благ оплачених роботодавцем та повністю чи частково придбаних робітником (або членами його родини) товарів, послуг, прав; матеріальної вигоди від зниження відсотків при одержанні від роботодавця позики; вигоди від розмірів страхових внесків.

База оподаткування зменшується на розмір повної чи часткової компенсації вартості путівок у санаторії на території РФ, а також розмір коштів, сплачених роботодавцями за лікування та обслуговування своїх робітників, членів їх родин.

Податковий період — один календарний рік. Податкова декларація подається один раз на рік, а протягом усього періоду проводяться аван-

сові відрахування, але не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. Якщо платник затримує оплату, банк не видає коштів підприємству на заробітну плату.

При розрахунку цього податку обчислюється база, згідно з якою визначається сума в середньому на одного робітника, яка потім переглядається відповідно до рівня регресивної шкали. Причому база оподаткування розраховується наростаючим підсумком з початку року. Існує чотири рівні: до 100 тис. руб., від 100 тис. руб. до 300 тис. руб., від 300 тис. руб. до 600 тис. руб. та вище 600 тис. руб. При розрахунку бази оподаткування в організаціях, де працює до 30 осіб, не враховуються 30% робітників, що мають найбільші доходи, а в організаціях, де більш ніж 30 осіб працюючих, — 10% робітників з найбільшими доходами.

Акцизні збори. Щодо цього податку зміни в першу чергу стосуються алкогольних напоїв та інших спиртovмісних виробів. Згідно з ПК до підакцизної спиртної продукції належать усі вироби, відсоток алкоголю в яких не нижче 9% (раніше було не нижче 12%). Для лікарських препаратів обсяг фасування нині обмежений 100 мл. Ставки на спиртovмісну продукцію підвищено в середньому на 2–5 руб. порівняно з попередніми. Збільшено ставки акцизів на тютюнові вироби і вони диференційовані залежно від класу цигарок (з фільтром та без нього). Ставки на нафтопродукти підвищено в 2,8 рази. Ставки на газ у межах території РФ зросли на 15%, а на той, що реалізується за її межами, — на 30%. При цьому посилюється контроль за експортом товарів.

Єдиний податок на зведений дохід. Його — встановлено Федеральним законом № 149-ФЗ РФ. Зведений дохід — це можливий валовий дохід платника за вирахуванням потенційно необхідних витрат, що розраховуються з урахуванням чинників, які впливають на нього. Згідно із законодавством об'єктом оподаткування є визначений дохід на поточний календарний місяць, причому податковим періодом визначається квартал. Сплата єдиного податку проводиться щомісячно як авансовий платіж у розмірі 100% суми єдиного податку за місяць. Платниками його є фізичні особи, котрі здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи в тих сферах, перелік яких встановлюється відповідними актами суб'єктів РФ (ними ж запроваджуються ставки податку та пільги).

Розмір податку визначається об'єктивними показниками, до яких належать місце розташування підприємства, асортимент реалізованої продукції, торговельна площа. Поправочні коефіцієнти розраховуються у кожному із суб'єктів Федерації і не завжди дають змогу диференціювати підприємства за рівнями їх потенційного доходу. Це призводить до того, що дехто з підприємців з більшим доходом змушений закривати своє підприємство, у той час, як деякі невеликі підприємства, навпаки, отримують

пільги. Внаслідок з'являється багато посередників, які фактично не створюють нового продукту.

Податок з власників транспортних засобів. Його сплачують щорічно юридичні та фізичні особи, незалежно від форм власності та відомчого підпорядкування, а також іноземні підприємства та громадяни, що мають транспортні засоби (автомобілі, мотоцикли, моторолери, автобуси, інші механізми на пневмоході). Згідно чинного законодавства це — місцевий податок і розраховується виходячи з потужності двигуна механізму — на 1 кінську силу (к.с.). Але в окремих суб'єктах Федерації діють інші принципи та методи розрахунку ставки. Наприклад, у Москві та Московській області ставка податку визначається у відсотках від мінімального розміру оплати праці на кожну одиницю потужності двигуна транспортного засобу (на 1 к.с.), у Санкт-Петербурзі введено диференційовані ставки податку для фізичних та юридичних осіб.

Оподаткування некомерційних організацій. До некомерційних організацій належать переважно підприємства освіти, оподаткування яких має певні особливості. Вони звільняються від сплати ПДВ при наданні послуг у сфері освітянської діяльності, пов'язаної з навчально-виробничими процесами (при цьому заклад освіти повинен мати відповідну ліцензію на право здійснення такої діяльності згідно з законодавством РФ). Якщо ж навчальний заклад здійснює підприємницьку діяльність (наприклад, здає майно в оренду), то він має сплачувати ПДВ у встановленому порядку (розмір ПДВ 18%). Місцеві органи самоврядування визначають відповідні ставки лише з місцевих податків та платежів. Крім того, передача майна в оренду та одержання при цьому відповідних коштів є базою розрахунку ПДВ.

Базою оподаткування для податку на прибуток є перевищення доходів над витратами, що пов'язані з одержанням цього прибутку. Не оподатковуються кошти, що мають цільовий характер і спрямовані на виконання підприємством освіти своєї основної діяльності, передбаченої його статутом. Характеристика окремих елементів податків наведена у додатках 1–10.

2.3.3. Регіональне та місцеве оподаткування у РФ

Розглянемо досвід Російської Федерації у використанні податку на прибуток як важливого інструменту державного регулювання економічних і соціальних процесів в країні, зокрема і в регулюванні міжбюджетних відносин.

З 1 січня 2004 р. в Російській Федерації запроваджено дві ставки податку на прибуток підприємств:

Ставка податку на прибуток зменшується в півтора рази для:

- банків, що надають не менш 5-% загальної суми кредитів селянським господарствам, колгоспам, радгоспам і іншим сільськогосподарським підприємствам, що переробляють сільськогосподарську продукцію, а також малим підприємствам (за винятком здійснюючу постачальницько-збутову, торгівельну або закупівельну діяльність);
- страховиків, які не менш 50% страхових внесків за звітний період одержують від страхування майнових інтересів селянських (фермерських) господарств, колгоспів, радгоспів і інших сільськогосподарських і малих підприємств.

У цих умовах для банків і страховиків ставки податку на прибуток, зменшені в півтора разу, становлять:

8,66% ($13\% \cdot 100\% : 150\%$) у республіканський бюджет РФ;

14,66% ($22\% \cdot 100\% : 150\%$) у бюджети суб'єктів Федерації.

Таблиця 2.26

Ставки податку на прибуток на регіональному та місцевому рівнях РФ

Розмір ставки	Орган встановлення	Напрямок зарахування
13%	затверджується законодавчим органом — Федеральними Зборами	зараховується в республіканський бюджет РФ
не більше 22% для підприємств і організацій	встановлюється органом державної влади суб'єктів Федерації самостійно	Зараховується до місцевих бюджетів суб'єктів Федерації
не більше 30% для організацій і для банків (кредитних установ) і страховиків	встановлюється органом державної влади суб'єктів Федерації самостійно	Зараховується до місцевих бюджетів суб'єктів Федерації

Отже, розрахунок річної суми податку на прибуток визначається по формулі:

$$H = [(P_v - L_n + \Phi_{отсн}) \cdot C_n] / 100,$$

де H — річна сума податку;

P_v — валовий прибуток, зменшений на суму, передбачену законодавством;

L_n — податкові пільги;

$\Phi_{отсн}$ — фактичні видатки на оплату праці понад установлену норму;

C_n — ставка податку (13% + 22%).

Сума податку визначається платником самостійно виходячи з фактичного прибутку на підставі бухгалтерської звітності наростаючим підсумком з початку року. Податок сплачується щоквартально, розрахунок подається у п'ятиденний термін від дня, установленого для надання квартального бухгалтерського звіту, а по річних розрахунках — у десятиденний термін від дня, установленого для надання бухгалтерського звіту й балансу за рік.

Протягом кварталу платники провадять авансові внески виходячи з очікуваної суми прибутку за оподатковуваний період і ставки податку. Звільняються від сплати авансових внесків податку на прибуток малі підприємства, інвестиційні фонди, підприємства, що добувають дорогоцінні метали, а також підприємства із сезонним характером виробництва, з іноземними інвестиціями й бюджетні організації. Для контролю за правильністю визначення й повнотою перерахування в бюджет авансових сум податку на прибуток підприємства представляють податковим органам за місцем розташування до початку кварталу довідки про очікувану суму прибутку на квартал за встановленою формою.

Авансові внески податку сплачуються всіма платниками не пізніше 15-го числа кожного місяця рівними частками в розмірі 1/3 квартальної суми податку, обчисленої на базі очікуваного прибутку на квартал. При зміні протягом кварталу передбачуваного прибутку платник за узгодженням з фінорганом може переглянути цю суму й величину авансових внесків у бюджет і представити йому довідку про ці зміни не пізніше, ніж за 20 днів до закінчення звітного кварталу. Різниця між сумою податку, що підлягає внесенню в бюджет між фактично отриманим прибутком, і фактичними авансовими внесками податку за минулий квартал підлягає уточненню на суму, розраховану виходячи з відсотка за користування банківським кредитом, установленого в минулому кварталі ЦБ РФ.

Підприємства, які зменшили в довідці очікуваний прибуток, провадять доплату податку. До цієї суми застосовується річна дисконтна ставка ЦБ РФ за користування банківським кредитом, що діяв на 15-е число другого місяця минулого кварталу звітного періоду, ділена на 4.

Наприклад, у довідці про передбачуваний прибуток на 1 квартал зазначена сума 2000 руб., сума авансових платежів при ставці 35% повинна скласти 700 руб. Фактично одержано прибуток 2500 руб. і сума авансових внесків — 875 руб., тобто заниження авансових внесків склало 175 руб. Отже, доплата податку на прибуток при дисконтній ставці ЦБ РФ за користування кредитом, рівної 160% річних, а на квартал 40% (160:4), складе: 175 руб. + 70 руб. (40% від 175) = 245руб.

Підприємствам, що одержали у звітному кварталі прибутку менше, чим зазначено в довідці, переплачені суми платежів з урахуванням ставки ЦБ не вертаються.

Сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в бюджет, визначається з урахуванням раніше внесених авансових платежів. Якщо при перевірці податковим органом встановлено, що податок на прибуток підлягає внеску в більшій сумі, чим показано в розрахунку платника, то донарахована сума перераховується в бюджет у п'ятиденний строк від дня повідомлення податковим органом про суму доплати. Причому після закінчення п'ятиденного строку від дня, встановленого для подання бухгалтерського звіту й балансу, нараховується пеня. Зайво внесені суми податку на прибуток зараховуються на рахунок або вертаються платникові податковим органом в 10-денний строк від дня одержання його письмової заяви.

Підприємства зобов'язані до настання строку платежу податку на прибуток здати платіжні доручення відповідним установам банку на перерахування суми податку в бюджет у першочерговому порядку. Такі доручення приймаються банками до виконання незалежно від стану розрахункового (поточного) рахунку власника. Якщо на рахунку останніх кошти відсутні, то зазначені платіжні доручення розміщуються в картотечі № 2.

Підприємства крім податку на прибуток сплачують податки з наступних видів й доходів:

1) дивіденди, відсотки, отримані по випущеним у РФ цінним паперам (крім доходів від державних цінних паперів), що належать підприємствам. Механізм податку з дивідендів по акціях наступний: акціонерне товариство, акціями якого володіє підприємство, отримує прибуток і обкладається податком на прибуток у загальновстановленому порядку, прибуток, що залишився після сплати податку, направляється на виплату дивідендів по акціях, у тому числі по акціях, що належать підприємству. Із зазначених дивідендів акціонерне товариство платить податок по ставці 15%, а з дивідендів акціонерного банку — 18%.

Підприємство, одержавши дивіденди, відображає їх у позареалізаційних доходах, і при оподатковуванні віднімає з валового прибутку суму отриманих дивідендів, тому що податок із цієї суми вже сплачений акціонерним товариством;

- 2) доходи від участі в паях в інших підприємствах, створених на території РФ, по ставці 15%;
- 3) доходів казино, ігорних будинків та іншого ігрового бізнесу — по ставці 90%;
- 4) доходи від прокату відео- і аудіокасет і записів на них — по ставці 70%.

З 1 січня 2004 р. прибуток від посередницьких операцій і угод обкладається по ставках, що діє для підприємств.

Податок на прибуток за ставками 13% (у федеральний бюджет РФ) і 30% (максимально в бюджети суб'єктів Федерації) установлюються для банків, кредитних установ і страхових організацій. При цьому розрахунок оподаткованої бази для цих платників має особливості.

Відповідно до податкового законодавства валовий прибуток зменшується на суми:

- рентних платежів, внесених у бюджет у встановленому порядку із прибутку;
- доходів (дивідендів, відсотків), отриманих по цінних паперах, що належать підприємству;
- доходів від пайової участі у діяльності іншого підприємства, крім доходів, отриманих за межами РФ;
- доходів від ігрового бізнесу, відеосалонів, відеопоказу, від прокату відео-аудіокасет і запису на них, обумовлених як різниця між виручкою і видатками (включаючи видатки на оплату праці) від цих послуг;
- прибутки від страхової діяльності, якщо ставка податку на прибуток по цьому виді діяльності, що зараховується в бюджет суб'єктів РФ, відрізняється від ставки податку по інших видах діяльності;
- прибуток від здійснення окремих банківських операцій і угод, якщо ставка податку по цьому виді діяльності, що зараховується в бюджети суб'єктів РФ, відрізняється від ставки податку по інших видах діяльності;
- позитивних курсових різниць (збільшується на суми негативних курсових різниць), що утворилися у звітному періоді в результаті зміни курсу рубля стосовно котирування ЦБ РФ іноземних валют, що діяв на останню дату попереднього звітного періоду (відносно залишків валютних коштів), на день надходження (витрати) валютних коштів, і курсу рубля стосовно котирування ЦБ іноземних валют на день визначення підприємством сум оподаткованого прибутку, тобто на останній день звітного періоду.

Після визначення валового прибутку юридичні особи розраховують оподатковуваний прибуток, складову різницю між сумами валового прибутку, зменшеної на зазначені відрахування, і податковими пільгами, установленими законодавством РФ.

У Російській Федерації діють різноманітні податкові пільги при обкладанні прибутку, які постійно доповнюються й змінюються. Нестабільність податкових пільг і їхня велика кількість ускладнюють розрахунки податку на прибуток і роботу податкових органів.

При обкладанні прибутку юридичних осіб податкові пільги мають велике соціально-економічне значення. З одного боку, вони полегшують фінансове становище платника що, навіть, при високій ставці подат-

ку, не перешкоджає його розвитку, а з іншої, виконують регулюючу роль. Держава в умовах ринку за допомогою зміни податкових пільг здійснює вплив (стимулюючий або стримуючий) на процес виробництва як на місцевому рівні, так і федеральному. Пільги дають платникові додатковий капітал для господарських потреб, однак у Росії ця їхня роль помітно не проявлялася.

Діючі податкові пільги можна розподілити на кілька груп. Перша група пільг стосується прибутку, що направляється на інвестиції; друга має соціально-культурний напрямок; третя стимулює розвиток малого бізнесу й, нарешті, четверта група застосовується до певних груп платників.

До першої групи відносяться податкові пільги, що створюють умови для збільшення капітальних вкладень.

Прибуток підприємств, спрямований на фінансування капітальних вкладень виробничого й невиробничого призначення, а також на погашення банківських кредитів, отриманих і використаних з цією метою, звільняється від оподаткування. Ця пільга надається підприємствам, що здійснюють розвиток власної виробничої й невиробничої бази, за умови повного використання ними сум нарахованого внеску на останню звітну дату. При наданні пільги по прибутку, що використовується на капітальні вкладення, приймаються фактично зроблені у звітному періоді витрати незалежно від строку закінчення будівництва й уведення в експлуатацію основних коштів, врахованих по рахунку «Капітальні вкладення». Із зазначених витрат виключаються суми зносу, нарахованого по основним засобам, що належать підприємству, з початку року на звітну дату по рахунку «Знос основних засобів».

Прибуток для цілей оподаткування зменшується на суму відрахувань у резервні й інші аналогічні фонди до досягнення розмірів цих фондів, установлених установчими документами, але не більше 25% статутного фонду. При цьому сума відрахувань у зазначені фонди не повинна перевищувати 50% оподаткованого прибутку підприємства. Такі фонди створюють можливість підприємству для розширення обсягу виробництва.

Дивіденди, виплачувані підприємствами фізичним особам, у випадку інвестування усередині підприємства на реконструкцію, розширення виробництва не підлягають оподаткуванню податком на прибуток.

Велике економічне значення має податкова пільга, що надається підприємствам на проведення й організацію НІОКР, а також внески у Російський фонд фундаментальних досліджень, Російський фонд технологічного розвитку, але не більш ніж у цілому 10% від оподаткованого прибутку, і добровільні внески до Фонду підтримки підприємництва й розвитку конкуренції.

Державні підприємства мають право виключати з оподаткованого прибутку суми, що направляють на погашення державного цільового кредиту, отриманого для поповнення оборотних коштів, у межах строків його погашення.

Друга група податкових пільг включає звільнену частину прибутку, що витрачається на утримання об'єктів і установ охорони здоров'я, освіти, культури, спорту, дитячих дошкільних установ і дитячих таборів відпочинку, будинків для осіб похилого віку і інвалідів, комунально-побутової сфери й житлового фонду.

З оподаткованого прибутку виключаються суми:

- на утримання підприємств, що перебувають на балансі, об'єктів соціально-культурного призначення, житлового фонду, а також на аналогічні цілі при пайовій участі підприємств відповідно до затверджених місцевими органів влади нормативів;
- внесків на благодійні цілі, в екологічні й оздоровчі фонди, на відновлення культурної й природної спадщини, громадським організаціям інвалідів, їхнім підприємствам і установам, а також коштів, перерахованих підприємствам, установам, організаціям охорони здоров'я, народного утворення, соціального забезпечення й спорту, але не більше 3% оподаткованого прибутку, а держустановам культури, мистецтва, кінематографії — не більше 5% оподаткованого прибутку;
- відрахування державним і муніципальним освітнім установам, а також недержавним освітнім установам безпосередньо на потреби забезпечення, розвитку й удосконалення освітнього процесу.

До третьої групи можна віднести податкові пільги, що надаються малому бізнесу, тобто підприємствам зі середньоспівською чисельністю працюючих у промисловості й будівництві до 200 чоловік, у науці й науковому обслуговуванні до 10 чоловік, у галузях невиробничої сфери й роздрібно́ї торгівлі — до 15 чоловік. Ці підприємства крім зазначених пільг звільняються від податку на прибуток у перші 2 роки роботи. На третьому й четвертому роках вони вносять податок у розмірі відповідно 25% і 50% від основної ставки.

Дана пільга поширюється на підприємства, зайняті виробництвом і одночасно переробкою сільськогосподарської продукції, виробництвом продовольчих товарів, товарів народного споживання, медичної техніки й лікарських засобів, а також будівництвом об'єктів житлового, виробничого, соціального й природоохоронного призначення. Причому на перші два роки зазначені підприємства звільняються від податку за умови, що виручка у них від даних видів діяльності перевищує 70% загальної суми виручки від загального обсягу реалізованої ними продукції (робіт, послуг). Пільга надається на третьому й четвертому роках роботи, якщо виручка підприємств від установлених видів діяльності перевищує 90% за-

гальної суми від реалізації продукції (робіт, послуг). Мале підприємство одержує зазначену пільгу, якщо частка державної, муніципальної власності й власності громадських організацій у його статутному капіталі становить не більше 25%.

При припиненні малим підприємством діяльності, у зв'язку з якою йому надавалися податкові пільги, до закінчення п'ятирічного строку від дня його реєстрації сума податку на прибуток підлягає внесенню у федеральний бюджет РФ у повному розмірі за весь період функціонування даного підприємства.

Відповідно до Закону РФ «Про інвестиційний податковий кредит» від 20 грудня 2001 р. малий бізнес одержав особливу цільову податкову пільгу — інвестиційний податковий кредит. Це відстрочення платежу податкових сум, що надається органами державної влади або податкових служб. Відстрочка може бути отримана малим підприємством з податку на прибуток (або податку на майно підприємств) у розмірі 10% від вартості закупленого й уведеного в дію устаткування, використовуваного для заміни раніше купленого імпортного устаткування для НДР, захисту навколишнього середовища від забруднення відходами, а також від вартості устаткування, призначеного для створення робочих місць інвалідів. При цьому загальна сума податкового кредиту й інших податкових пільг, наданих підприємству, не повинна зменшувати суму податку на прибуток, фактично отриману в календарному році, більш ніж на 50%.

Для одержання податкового кредиту мале підприємство укладає з податковими органами угоду, у якій встановлюються мета використання, сума, строк погашення й ін. Повернення кредиту починає здійснюватися через два роки з урахуванням індексу інфляції, при цьому загальний строк погашення — п'ять років.

Крім підприємств із обмеженою чисельністю інвестиційний податковий кредит надається приватизованим підприємствам, що одержали кредит для викупу майна товариством.

Малі підприємства поряд із застосуванням на загальних підставах методу прискореної амортизації мають право списувати додатково до 50% вартості основних фондів з терміном служби понад три роки. У випадку припинення діяльності підприємства достроково сума додатково списаного зносу підлягає відшкодуванню за рахунок прибутку.

Податкові пільги четвертої групи надаються певним категоріям платників. Не підлягає оподаткуванню прибуток:

- релігійних об'єднань і підприємств, що перебувають у їхній власності;
- громадських організацій інвалідів і установ, що перебувають у їхній власності, а також підприємств, установ, організацій, у яких інваліди становлять не менш 50% від загального числа працівників, за умови

використання не менш половини отриманого прибутку на соціальні потреби інвалідів;

- підприємств, що перебувають у регіонах, що постраждали від радіоактивного забруднення;
- підприємств із іноземними інвестиціями, зайнятих у сфері матеріального виробництва, протягом перших двох років з моменту одержання ними балансового прибутку;
- музеїв, бібліотек, державних театрів, а з 1 січня 2004 р. — будинків культури, цирків, зоопарків;
- підприємств від надання послуг з розміщення державних цінних паперів;
- організацій Пенсійного фонду РФ, отримані від капіталізації тимчасово вільних коштів цих організацій і спрямовані на заходи щодо соціального захисту населення;
- банків і кредитних установ, отримані від подання цільових кредитів на строк три роки й більше підприємствам будь-яких організаційно-правових форм, використовуваних на капітальні вкладення по розвитку їх власної виробничої бази.

Органи державної влади суб'єктів Федерації крім зазначених пільг мають право встановлювати для окремих категорій платників додаткові пільги в межах сум податкових платежів, що направляють у бюджет.

Забороняється надавати пільги, що носять індивідуальний характер. Під окремими категоріями платників розуміється сукупність підприємств, розташованих на території району, міста, області, по видах діяльності або галузевій ознаці.

Для підприємств, що одержало в попередньому році збиток, звільняється від сплати податку частина прибутку, спрямована на його покриття протягом наступних 5 років, за умови повного використання коштів резервного й інших фондів підприємства.

Проте, не зважаючи на розмаїтість податкових пільг законодавством передбачено загальне обмеження стосовно їх застосування- загальна сума пільг не може зменшувати фактичну суму прибутку більш ніж на 50%.

Лісові податки стягуються за всі види лісокористування за ставками на одиницю лісного ресурсу (продукції) або по окремим видам лісокористування за гектар використовуваної ділянки лісного фонду.

Ставки лісних податків служать також для визначення орендної плати. До лісових податків відноситься плата за: деревину, промислову заготовку ягід, грибів, лікарських рослин, розміщення пасік, полювання в лісних угіддях, використання лісу з туристичною, оздоровчою і спортивною метою.

Ставки лісових податків установлюються органами державної влади суб'єктів РФ або можуть визначатися за результатами так званих лісо-

вих аукціонів. Розмір ставки за деревину включає також податок на землю. Розмір орендної плати визначається за умовами договору оренди земельної ділянки. Ставки лісового податку диференційовані за регіональною ознакою, конструкція податку достатньо складна і, отже, даний податок складний в адмініструванні.

Доходи від лісового податку розподіляються між федеральним бюджетом і бюджетом суб'єкта РФ у пропорції 40% : 60%.

Плата за користування водними об'єктами до 1998 р. носила назву плати за воду. Платники — організації та підприємці, котрі безпосередньо користуються водними об'єктами. Плата справляється при заборі води з використанням споруд, технічних засобів і обладнання за рядом винятків (забору води для ліквідації стихійних лих, водопостачання тваринницьких ферм та ін.). Платіжна база: обсяг водозабору; площа акваторії; обсяг стічних вод, які скидають у водні об'єкти і деякі інші показники. Плата за воду диференційована за різними категоріями платників та режимами використання водних ресурсів.

На федеральному рівні установлені мінімальні й максимальні ставки плати. Так, за водозабір треба платити від 30 до 176 руб. за 1 тис. куб. м. води; 0,5–5 руб. за 1 тис. кіловат-годин виробленої електроенергії, — для платників, які здійснюють експлуатацію гідроелектростанцій.

Цільовий податок на потреби установ народної освіти сплачують юридичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність. Ставка — 1% від фонду оплати праці.

Місцеві податки

На місцевому рівні оподатковується рухоме і нерухоме майно. Об'єктом податку на майно фізичних осіб є нерухоме майно і транспортні засоби (крім автомобілів). Податкова ставка для нерухомості — 0,1% від інвентаризаційної вартості майна, в Москві — 0,5%. Проблема цього податку — спосіб оцінки майна. Оцінку можна здійснювати по залишкової чи ринкової вартості. До того ж, федеральний закон дозволяє місцевим органам влади підвищувати ставку даного податку до 2%. Щоб зробити даний податок більш соціально прийнятним, розглядається законопроект, який передбачає звільнення від податку житла, дешевшого 30 тис. дол. у Москві, 15 тис. дол. — у містах-мільйонерах, 10 тис. дол. — у решті населених пунктів. Оцінку нерухомості і відповідно поріг її мінімальної неоподаткованої вартості намічається переглядати кожні 2–3 роки.

Ставки податку на майно фізичних осіб у формі транспортних засобів залежать від потужності двигуна. Наприклад, на літаки, вертольоти і теплоходи установлена ставка на рівні 10% від мінімального розміру оплати праці (МРОТ) у розрахунку на 1 к.с. потужності; на яхти і кате-

ри — 5% МРОТ на 1 к.с. Тим самим цей податок має певну соціальну на-
правленість.

Платниками земельного податку виступають власники і землеко-
ристувачі, крім орендарів. Ставка податку в розрахунку на гектар пло-
щі призначається місцевими органами влади. Принагідно зауважити, що
земельний податок — один із найбільш складних в адмініструванні по-
датків. Складний не стільки для податкової служби, скільки для інших
державних відомств, зокрема федеральної служби земельного кадастру,
тим, що при розробці норм оподаткування треба враховувати властиву
Росії сильну різницю природо-кліматичних умов, а також місцезнахо-
дження та якість земельних ділянок, численні категорії платників. У за-
лежності від даних факторів ставки земельного податку диференційова-
ні. Так, земельна ділянка, розташована в місті й зайнята житловим фон-
дом, підсобним господарством, дачею, гаражем або використовувана для
садівництва, городництва, тваринництва оподатковується в межах 6–12
коп. за кв. м.

Розподіл надходжень від земельного податку наступний: у федераль-
ний бюджет поступає 30%, бюджети суб'єктів федерації — 20%, у місце-
ві бюджети — 50%.

Податком на рекламу оподатковуються підприємства і громадяни,
які рекламують через засоби інформації продукцію власного виробни-
цтва, а також роботи і послуги. Об'єкт податку — вартість робіт і по-
слуг по виготовленню та розповсюдженню. Ставка податку — 5% вар-
тості (величини) рекламних затрат без податку на додану вартість і ак-
цизів.

Інші місцеві податки та обов'язкові платежі: реєстраційний збір із
підприємств; платники-підприємці без створення юридичної особи;
ставка — мінімальна місячна оплата праці; цільовий податок на утриман-
ня житлового фонду та об'єктів соціально-культурної сфери сплачують
юридичні особи будь-якої форми власності, що здійснюють свою діяль-
ність на території, де введений даний податок, для фінансування вказа-
них об'єктів. Податкова база — обсяг реалізації продукції (робіт, послуг)
у вигляді виручки від реалізації. Ставку встановлюють місцеві органи,
але на рівні не вище 1,5% оподаткованої бази.

Ліцензійний збір за проведення місцевих аукціонів і лотерей та збір
за право торгівлі встановлюється місцевою владою. Останній справля-
ється в формі оплати разових талонів і тимчасових патентів. Загалом за
російським законодавством місцеві органи влади мають право на запро-
вадження 10 видів податків і цільових зборів у місцеві бюджети.

2.3.4. Особливості адміністрування податків у РФ

Податкова служба Російської Федерації (Росії, РФ) була створена у 1991 році. Структурно вона складається з 82 податкових управлінь по суб'єктах Російської Федерації та 1600 інспекцій. На утримання податкової служби витрачається 18 млрд. рублів (близько 500 млн. у доларовому еквіваленті). В 1992 р. у складі податкової служби було сформоване Управління податкових розслідувань, призначене для боротьби з податковими злочинами. В 1993 р. дане управління перетворили в окрему правоохоронну структуру — Федеральну податкову поліцію. По суті Управління, а потім поліція, конкурували в здійсненні контрольної роботи з податковою службою. Характер взаємин між двома податковими відомствами російські експерти визначають так: хто швидше добіжить до платника податків. Ситуація ускладнювалась тим, що кожне з цих відомств мало спеціальні фонди, куди за результатами перевірок відраховували певні суми від додатково зібраних податків. Зрозуміло, що відомчий інтерес полягав у максимізації фондів.

Досвід російської податкової поліції дає уявлення про шкоду дублювання функціональних повноважень різними державними установами. Під час реформи у податкової поліції в 1999 р. відібрали контрольно-перевірочну функцію, а в 2003 р. її ліквідували зовсім. З 2004 р. функції колишньої податкової поліції виконують працівники оперативно-розшукових бюро Головного управління по боротьбі з податковими злочинами Федеральної служби по економічних і податкових злочинах у складі Міністерства внутрішніх справ РФ.

Податкові органи Росії знаходилися в системі Міністерства податків і зборів (МПЗ), а на початку 2004 р. у ході адміністративної реформи ввійшли в склад Міністерства фінансів РФ під назвою Федеральної податкової служби. Головне завдання податкового відомства — контроль за додержанням законодавства, правильністю обчислення податків, повнотою та своєчасністю перерахування у відповідні бюджети державних податків та інших платежів, встановлених законодавством РФ та суб'єктів федерації в межах їх компетенції.

Податкові органи мають монопольне право на реєстрацію юридичних осіб. Крім того, податкове відомство наділене такими правами:

- Проводити в міністерствах, відомствах, підприємствах та організаціях будь-якої форми власності, а також у громадян РФ, іноземних громадян і осіб без громадянства перевірки розрахункових документів, бухгалтерських книг, звітів, декларацій, кошторисів та інших документів, пов'язаних з оподаткуванням, отримувати необхідні довідки та інформацію з питань, які виникли під час перевірки, за винятком інформації, яка є комерційною таємницею згідно законодавства. Результати перевірки оформлюються відповідними актами, в яких

- відображають порушення законодавства про податки та інші платежі до бюджету, факти невиконання вимог посадових осіб, даються вказівки щодо виправлення недоліків та внесення недоплат до бюджету.
- Контролювати дотримання законодавства особами, що займаються підприємницькою діяльністю, видавати їм на основі рішень органів виконавчої влади патенти та реєстраційні посвідчення.
 - Отримувати від підприємств, організацій та установ, громадян довідки, документи та копії з них, стосовно господарської діяльності платника податку та необхідні для правильного справляння податків. Останнім часом відбулися серйозні зміни щодо регламентування комерційної таємниці. З 1 січня 2004 р. громадяни Росії одержують право ознайомитися з установчими документами будь-якого підприємства, в тому числі з паспортними даними його засновників. Вважають, що дане нововведення наблизить російську податкову систему до європейських стандартів і буде мати позитивне значення для ринку капіталу, оскільки інвестори зацікавлені в доступності інформації. Щоправда, деякі спеціалісти сумніваються в доцільності розкриття паспортних даних бізнесменів за нинішнього рівня криміналізації суспільства.
 - Досліджувати, не порушуючи відповідні правила при здійсненні своїх повноважень, всі використовувані для отримання доходів або пов'язані з господарською діяльністю платників виробничі, складські, торгівельні та інші приміщення, незалежно від їх місцезнаходження. У випадках відмови громадян допустити посадових осіб до об'єктів, що перевіряються, податкове відомство має право визначити оподатковуваний дохід таких платників на основі документів, які свідчать про отримання ними доходів і (або) на підставі оподаткування осіб, що займаються аналогічною діяльністю.
 - Вимагати від керівників та інших посадових осіб юридичних осіб і громадян ліквідації виявлених недоліків, контролювати їх виконання.
 - Призупинити операції в банках та інших фінансово-кредитних установах у випадках непред'явлення відповідних документів.
 - Вилучати в підприємств, організацій, громадян документи, що свідчать про зниження прибутку (доходу) та інших об'єктів оподаткування.
 - Застосовувати до підприємств штрафні санкції (пені, штрафи).
 - Ініціювати клопотання щодо заборони у встановленому порядку зайняття підприємницькою діяльністю.
 - Клопотати через суд та арбітраж про ліквідацію підприємств будь-якої форми власності, проведення санації та оголошення банкрутом; про визнання недійсними угод та перерахування до бюджету доходів, отриманих по таким угодам.

Податкові інспекції несуть відповідальність за повноту і своєчасний облік платників податків, а також за проведення документальних перевірок правильності визначення податкових зобов'язань, своєчасності та повноти сплати податків до бюджету. Перевірки проводяться не менше одного разу в рік. Скарги на рішення податкових органів можуть бути подані до вищестоящих органів і суду, що не призупиняє дію рішення податкової служби.

Питання для самоконтролю

1. Платники, об'єкти та ставки основних податків у РФ.
2. Федеральні податки у РФ.
3. Регіональні податки у РФ.
4. Місцеве оподаткування у РФ.
5. Система адміністрування податків у РФ.

2.4. Податкова система Японії

2.4.1. Органи податкового регулювання та контролю Японії

Сучасна податкова система — результат податкової реформи 1988 р. Створена в перші післявоєнні роки під наглядом американських експертів, система оподаткування проіснувала 40 років, виконавши роль максимальної мобілізації державних доходів, а також забезпечивши підтримку високої норми нагромадження, тобто тієї частини ВВП, яка не споживається в поточному році, а матеріалізується у вигляді будівель, споруд, обладнання, виробничих запасів. На кінець 80-х років у країні склалися сприятливі умови для реформування податкової системи щодо стимулювання економічного зростання шляхом підвищення ділової активності та нарощування внутрішнього споживчого попиту.

Органи управління податковою системою Японії перебувають у підпорядкуванні Міністерства фінансів, два підрозділи якого — Податкове бюро й Бюро мита і тарифів — відповідальні за дослідження й планування (включаючи підготовку відповідних законопроектів) у сфері оподаткування, сертифікацію податкових і митних інспекторів, виявлення фактів відхилення від сплати податків і т.д. Безпосередньою діяльністю по проведенню податкової політики в життя, тобто збором податків відповідно до існуючого законодавства, зайняте Національне податкове управління (НПУ), створене в 1949 р. як автономний орган міністерства фінансів.

Інститут податкової поліції в Японії відсутній, однак центральний апарат НПУ містить у собі відділ інспекцій і розслідувань, співробітники якого наділені повноваженнями проводити прямі слідчі дії відносно конкретних платників податків. Такі ж відділи є й на регіональному рівні. У них працюють більш ніж 2000 інспекторів й близько 1200 слідчих.

Крім того, у кожному місцевому відділенні є 20–30 інспекторів, що здійснюють оперативний контроль за сплатою податків. В 1970 р. у складі НПУ був створений Національний податковий трибунал, що має 12 регіональних й 6 місцевих відділень. У його функції входить вирішення справ, пов'язаних з оподаткуванням.

На Національне податкове управління, що структурно входить у Міністерство фінансів покладені всі функції по нарахуванню, збору й усуненню випадків ухиляння від сплати всіх загальнодержавних прямих (прибуткового, корпоративного, на спадщину й дарування, землю й нерухомість) і непрямих податків і зборів (споживчого, «алкогольного», «тютюнового», «бензинових», «дорожнього» і гербового). Виключення становлять лише мита й корабельні збори, що відносяться до компетенції Міністерства фінансів.

Міністерство фінансів Японії традиційно вирішує питання податкових надходжень, проводячи свою політику через участь у роботі Ради по економічній і податковій політиці. Національне податкове управління бере участь у цих процесах з початкової стадії підготовки різних пропозицій, проводячи свою думку через Міністерство фінансів. Підготовлені в такий спосіб адміністративні або законодавчі зміни в податковій системі розглядаються на засіданні Кабінету міністрів, і після затвердження виносяться до парламенту.

При чисельності населення Японії в 127 млн. чоловік штатний склад Національного податкового управління становить 56 466 службовців. В організаційному плані НПУ складається із центрального апарата (651 чол. — 1,2%), одинадцяти регіональних податкових бюро, регіональної податкової інспекції о. Окінава й 524 податкових інспекцій, де працює 54 974 співробітника (97,4% від усього штатного складу), а також Податковий коледж — 363 чол. (0,6%) і Національний податковий трибунал — 478 чол. (0,8%) з його філіями, де відбувається оскарження правильності нарахування податків.

Структурно як центральний апарат, так і регіональні податкові бюро й інспекції на місцях мають ідентичну функціональну побудову й представлені трьома основними департаментами: по оподаткуванню, збору податків, а також по проведенню перевірок і кримінальному розслідуванню випадків ухиляння від їхньої сплати. По цільовому призначенню 68% штатних співробітників займаються питаннями нарахування податків і насамперед прибуткового, корпоративним і споживчого, 15% — збором податків й 17% — управлінням і координацією. При цьому характерний своєрідний «поділ праці», коли регіональні бюро контролюють правильність сплати податків великими компаніями в зоні їхньої відповідальності, а податкові інспекції — малий і середній бізнес на місцях, а також прибуткові податки, податки зі спадщини, нерухомості й інших.

Наведені статистичні дані свідчать про ефективну роботу податкових органів, що опираються як на історично сформовані традиції законотворчості

няності як природної для переважного числа японців форми соціального поводження, так і на детально розроблену законодавчу базу. Водночас, не можна не відзначити, що податкове законодавство Японії досить об'ємне, багато актів відрізняються великим числом статей, складністю норм і термінології. Розібратися в цих документах у багатьох випадках здатні лише службовці податкових органів і фахівці з податкових проблем.

У цілому японська податкова система представляється досить ефективною. На її функціонування в 2006 фінансовому році з бюджету було витрачено 731,6 млрд. ієн, з яких основна частина — 575,4 млрд. ієн пішла на грошове утримання службовців, 127,6 млрд. на обслуговування приміщень й 16 млрд. на накладні витрати. Таким чином, на збір 100 ієн податків було витрачено 1,6 ієни (в 1980 р. — 1,4 ієни, в 1995 р. — 1,26 ієни).

2.4.2. Система податкових надходжень бюджету Японії

Податкові надходження у структурі державного бюджету Японії традиційно становлять близько 2/3 загальних доходів. Найбільшу частку становить податок з доходів фізичних осіб та корпоративний податок — близько 20% кожен. Також істотну частку забезпечують надходження від податку на споживання (аналог ПДВ) — приблизно 13%. Частка інших податків набагато менша і сумарно становить близько 12%. Таким чином, податкові надходження — найвагоміше джерело формування державної казни.

Діаграма наочно засвідчує приведені дані:

Структура доходів державного бюджету Японії, 2007
(фіскальний рік: 1 квітня 2006 - 31 березня 2007)

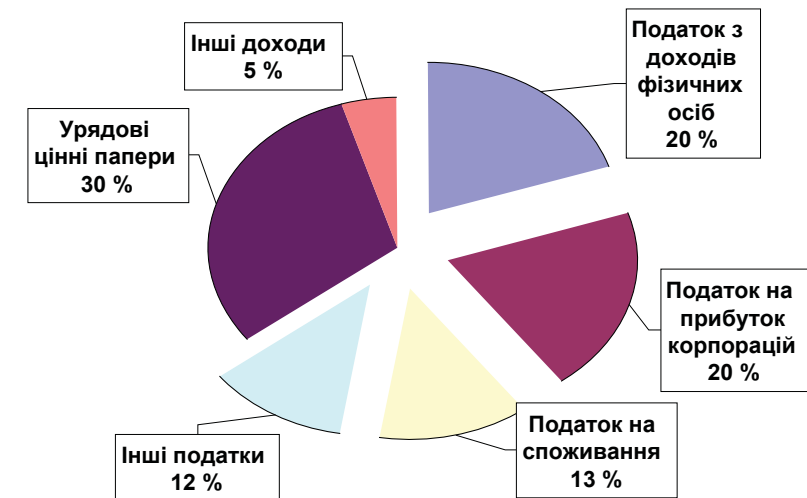


Рис. 2.3. Структура доходів державного бюджету Японії за 2007 рік

Розглянемо структуру загальнодержавних податків у Японії. Найбільшу вагу займають податок з доходів фізичних осіб та корпоративний податок, забезпечуючи за підсумками 2007 року близько 30% загальних податкових надходжень кожен. Податок на споживання (аналог українського ПДВ чи європейського VAT) становить близько 20% від загальних податкових надходжень. Саме ці три податки і є найбільш істотними, частка інших становить менш ніж 20%.

Як свідчить таблиця 2.27 з 1995 року значно зросла частка податку на споживання (від 10,5% до 20%), а корпоративний податок зрівнявся за істотністю із податком з доходів фізичних осіб, хоч розрив між ними у 1995 році сягав більш ніж 10%.

Таблиця 2.27

Структура та динаміка податкових надходжень Японії

	1995		2000		2005		2006		2007	
	млрд ієн	%	млрд ієн	%	млрд ієн	%	млрд ієн	%	млрд ієн	%
З доходів фізичних осіб	19 515	35,5	18 789	35,6	14 683	29,2	12 788	25,1	16 545	30,9
Корпоративний	13 735	25,0	11 747	22,3	12 473	24,8	13 058	25,6	16 359	30,6
Податок на споживання	5 790	10,5	9 822	18,6	10 468	20,8	10 538	20,7	10 645	19,9
Інші	15 922	29	12 363	24	12 626	25	14 540	29	9 918	19
Всього	54 963	100,0	52 721	100,0	50 250	100,0	50 924	100,0	53 467	100,0

Крім загальнодержавних у Японії стягуються також і місцеві податки: префектурні й муніципальні. Усього в країні 25 державних й 30 місцевих податків. До префектурних відносяться:

- податок на проживання в префектурі;
- податок з підприємств за кількістю працюючих;
- податок на придбання власності;
- частка акцизу на тютюн;
- податок на видовищні заходи;
- податок із транспортних засобів;
- податок на користування природними ресурсами.

До муніципальних:

- податок на проживання в місцевості;
- податок на майно;
- частина акцизу на тютюн;
- податок на легкі транспортні засоби;
- податок на земельну власність;
- податок на розвиток міст.

Збором місцевих податків займаються місцеві органи самоврядування, які мають свої податкові контори, незалежні від загальнонаціональних. Значна частина податкових коштів перерозподіляються через державний бюджет Японії шляхом відрахувань від державних податків у місцеві бюджети. У країні 47 префектур, що поєднують 3045 міст, селищ, районів, кожний з яких має свій самостійний бюджет. Близько 64% фінансових ресурсів витрачаються як місцеві кошти, а інші кошти забезпечують здійснення загальнодержавних функцій.

Значення податку на доходи фізичних осіб для державного бюджету Японії величезне. Фізичні особи сплачують державний прибутковий податок за прогресивною шкалою, що має шість ставок: 5, 10, 20, 23, 33, й 40%.

Таблиця ілюструє ставки податку залежно від величини доходів фізичної особи та їх динаміку за останні десятиліття:

Таблиця 2.28

Податок з доходів фізичних осіб

1995 ~ 1998			1999 ~ 2006			2007 ~					
Оподатковуваний дохід, млн ієн			Ставка податку, %	Оподатковуваний дохід, млн ієн			Ставка податку, %	Оподатковуваний дохід, млн ієн			Ставка податку, %
Від		До		Від		До		Від		До	
	~	3,3	10		~	3,3	10		~	1,95	5
3,3	~	9	20	3,3	~	9	20	1,95	~	3,3	10
9	~	18	30	9	~	18	30	3,3	~	6,95	20
18	~	30	40	18	~		37	6,95	~	9	23
30	~		50					9	~	18	33
								18	~		40

Прибутковим податком обкладають заробітну плату, доходи селян, осіб вільних професій, доходи від нерухомості (здача в оренду), а також дивіденди, відсотки, випадкові нерегулярні заробітки, пенсії й т.д. Загалом, доходи що підлягають оподаткуванню включають:

- відсоток по вкладах;
- дивіденди;
- доходи від нерухомості;
- доходи від підприємницької діяльності;
- заробітна плата;
- бонуси;
- вихідна допомога, пенсії;
- нерегулярні доходи;
- доходи від капіталу.

Для більшості доходів (крім відсотків і дивідендів) встановлені податкові пільги або навіть звільнення від сплати податків. Крім того, незалежно від величини доходу кожен житель Японії зобов'язаний сплачувати податок на проживання, що становить 3000 ієн у рік — у муніципальному казну та 1000 ієн у рік — у казну префектури.

Основними податковими пільгами, якими користується середній платник податків, є «стандартна пільга» (неоподатковуваний мінімум доходу платника податків, рівний 380 тис. ієн у рік), аналогічні пільги на дружину та на кожного утриманця. Крім того, такі види доходів, як заробітна плата, пенсії й виплати соціального страхування мають спеціальні податкові звільнення.

Для розрахунку прибуткового податку підсумовуються доходи платника податків, отримані з різних джерел, а потім із загальної суми доходу віднімається неоподатковуваний мінімум, установлюваний з урахуванням різних знижок (стандартної, на утриманців, на внески по соціальному страхуванню, по страхуванню життя й у пенсійний фонд, на витрати на медичне обслуговування, а також спеціальних знижок для інвалідів, літніх осіб і т.д.).

Крім адресних, персональних звільнень, які широко застосовуються до оподаткованого доходу в цілому, існує ряд спеціальних пільг щодо оподаткування доходів, отриманих з різних джерел, введених у податкову систему з ряду важливих причин. Доходи від капіталу й нерухомості обкладають окремо від звичайного прибуткового податку після відрахування сум відповідних пільг. Крім того, часто надаються податкові кредити у зв'язку зі збільшенням витрат на науково-дослідницькі роботи або інші кредити, надання яких обумовлено специфічними політичними цілями.

Податок на прибуток корпорацій у Японії зараховується в національний, префектурний й муніципальні бюджети. Національна ставка податку становить 22% або 30% — в залежності від суми акціонерного капіталу та прибутку компанії.

Таблиця 2.29

Ставки податку на прибуток корпорацій

	Якщо акціонерний капітал становить 100 млн ієн і менше	Якщо акціонерний капітал становить більш ніж 100 млн ієн
Якщо прибуток менший 8 млн ієн	22%	30%
Якщо прибуток більший 8 млн ієн	30%	

Також сплачується податок на бізнес, що зараховується у місцеві бюджети і, відповідно, саме місцеві органи влади визначають його ставку в зазначених межах:

Таблиця 2.30

Податок на бізнес

	Якщо акціонерний капітал становить 100 млн ієн і менше		Якщо акціонерний капітал становить більш ніж 100 млн ієн	
	Стандартна ставка	Максимальна ставка	Стандартна ставка	Максимальна ставка
Якщо прибуток менший 4 млн ієн	5.0%	6.0%	3.8%	4.56%
Якщо прибуток від 4 до 8 млн ієн	7.3%	8.76%	5.5%	6.6%
Якщо прибуток більший 8 млн ієн	9.6%	11.52%	7.2%	8.64%

Також корпорації зобов'язані сплачувати податок на «проживання» (inhabitant taxes) до префектурного та муніципального бюджетів. Відповідні ставки визначаються місцевими радами у межах:

Таблиця 2.31

Місцеві податки на прибуток корпорацій

	Стандартна ставка	Максимальна ставка
Префектурний	5%	6%
Муніципальний	12.3%	14.7%

Таким чином, підраховуємо ефективну річну ставку податку на прибуток корпорацій:

Таблиця 2.32

Зведені ставки податку на прибуток корпорацій

	Якщо акціонерний капітал становить 100 млн ієн і менше	Якщо акціонерний капітал становить більш ніж 100 млн ієн
Корпоративний податок	30.00%	30.00%
Податок на бізнес	10.08%	7.56%
Префектурний і муніципальний податки	6.21%	6.21%
Всього	46.29%	43.77%
Ефективна ставка	42.05% (= 46.29% × 100/110.08)	40.69% (= 43.77% × 100/107.56)

У 1989 р. був запроваджений 3%-ий податок на споживання (податок з продажу), пізніше трансформований у податок на додану вартість європейського зразка. Пізніше ставку ПДВ було підвищено до 5%. Цим податком обкладають будь-які (за винятком ряду прямо названих у законодавстві випадків) угоди із продажу товарів і надання послуг.

Податок на додану вартість дозволяє точно й швидко проводити податкові операції за допомогою техніки й налагодженої системи документообігу (без технічного оснащення використання ПДВ неможливо). ПДВ здатний значно збільшити надходження до бюджету країни в порівнянні з іншими податками.

Таблиця 2.33

Внески на соціальне страхування

	Найманий працівник	Роботодавець	Максимальний внесок, ієн
На страхування життя			
З зарплати	4.1%	4.1%	99220
З бонусів	4.1%	4.1%	437300
На страхування життя (втч медична допомога)			
З зарплати	4.715%	4.715%	114103
З бонусів	4.715%	4.715%	509220
Пенсійний фонд			
З зарплати	7.321%	7.321%	90780
З бонусів	7.321%	7.321%	219630
На допомогу найманим працівникам			
з втрати працездатності	0.6–0.7%	0.9–1.1%	-
з нещасного випадку	-	0.45–0.5%	-

Питання для самоконтролю

1. Платники, об'єкти та ставки основних податків у Японії.
2. Загальнодержавні податки, особливості їх обчислення і сплати.
3. Місьцеве оподаткування у Японії.
4. Система соціального страхування Японії.

2.5. Інтеграційні процеси в сфері оподаткування ЄС

2.5.1. Історичні передумови і необхідність гармонізації оподаткування ЄС

Гармонізація податкових систем ЄС розпочалася поступово, в процесі соціально-політичної, економічної інтеграції європейських країн. Гармонізація розпочалася не як адміністративна дія, а як об'єктивний процес глобалізації світової економіки, який вимагає ефективного використання ресурсів, збільшення ринків збуту, подальшого розвитку науки і технології.

Початком гармонізації податкових систем можна вважати створення Європейського об'єднання з вугілля і сталі (див. рис. 2.4).

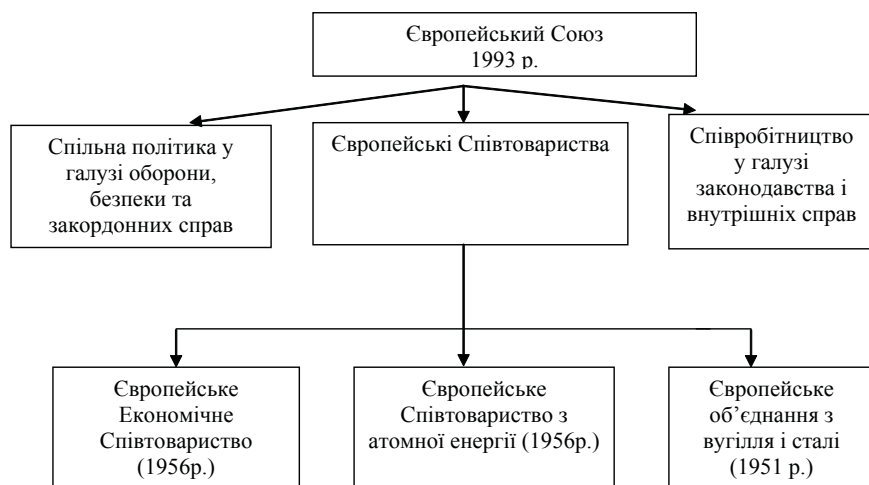


Рис. 2.4. Структурно-логічна схема формування ЄС

Згідно договору про створення ЄОВС на кордонах країн учасниць було ліквідовано мито на продукцію чорної металургії та вугільної промисловості. В торгівлі з третіми країнами почали застосовувати єдиний митний тариф.

Необхідно зважити на те, що найбільшою перешкодою в економічній інтеграції була наявність національних митних систем. Другим кроком в напрямку інтеграції європейських країн було створення митного союзу, яким започатковано побудову Європейського економічного співтовариства. Обов'язковими умовами такого союзу є відміна мита і кількісних обмежень у взаємній торгівлі країн-учасниць, встановлення єдиного митного тарифу, проведення спільної торгової політики відносно третіх країн. Досягнення цих цілей необхідно для забезпечення сприятливих умов

розвитку національної промисловості. З одного боку, вона має можливість виробляти продукцію в розрахунку на більший за розміром ринок інтеграційного угруповання, з іншого — отримує захист від конкурентів з третіх країн.

Протягом 1950–1957 рр. питома вага товарних позицій, для яких не застосовувалося імпордне контингентування у взаємних стосунках «шістки», виросла від 58% до 89%. До моменту ратифікації Римського договору ставки митна, що були більші ніж 15%, охоплювали 2% — груп товарної номенклатури ФРН, 23% — країн Бенілюксу, 61% — Франції, 64% — Італії.

У Римському договорі 1957 р., в якому було проголошено про створення Асамблеї — Європейського парламенту та передбачено 8-річний період усунення мита і контингентування у внутрішньо-регіональній торгівлі та закріплено жорсткий механізм реалізації наміченого.

Ефективність проведених заходів забезпечувалася двома факторами. Разом з відміною мита і контингентування проходило вирівнювання внутрішніх та експортних цін країн-учасниць при загальній тенденції до лібералізації всіх видів цін. Реальними суб'єктами господарчих зв'язків на створеному великому ринку були незалежні приватні виробники, які діяли в умовах розвиненої національної ринкової інфраструктури.

З укріпленням фінансової самостійності Європейських співтовариств значення податків та податкової гармонізації зростатиме, що потребуватиме всебічної теоретико-практичної розробки питань удосконалення оподаткування для забезпечення інтеграційних процесів.

Досвід ЄС — вдалий приклад переходу від розвиненої національної ринкової економіки, відокремленої від держав партнерів «нормальними» бар'єрами до замкнутого митного союзу. Успіх цього переходу забезпечувався чіткістю та розробленістю механізму, який ґрунтувався на 3 основних положеннях:

- Чітко визначені відмінності між товарами Співтовариства і товарами третіх країн. У відповідності до регламенту 1968 р. товари, які вироблені на території інтеграційного регіону, маркуються під назвою тієї країни, в якій зроблена значна остання переробка. Як «європейський» (з усіма відповідними пільгами) вважається той товар, в якому частка компонентів із країн Співтовариства складає не менше 60%.
- Означені можливості країн-учасниць в разі необхідності виходити за рамки спільної торгової політики. Так, на протязі перехідного періоду до введення єдиного митного тарифу в разі особливих труднощів вони мали можливість (у відповідності до ст. 26 Римського договору) отримати від Комісії ЄС право самостійно встановлювати ставки національного мита на визначені товари. Також Римським договором

(Ст. 115) передбачена можливість застосовувати митний захист і імпортне контингентування.

- Римський договір та інші правові акти ЄС визначають, які сфери зовнішньоекономічної політики знаходяться виключно в наднаціональній компетенції (наприклад торговельні угоди з третіми партнерами), і в яких випадках держави-учасниці мають можливість прийняти самостійні рішення (промислова кооперація, застосування нетарифних обмежень).

Таким чином, механізм формування та повномасштабної реалізації торгової політики ЄС поєднує в собі жорстко закріплені правила і визначену свободу, чіткий наднаціональний підхід по одним напрямкам та, як доповнення до нього, національні повноваження по іншим. Продумана непротирічність договору і прийнятих на його основі законодавчі норми.

Мито та дискримінаційне національне оподаткування іноземних товарів є найбільш очевидними перешкодами функціонування загального ринку — вони не сумісні з вільним пересуванням товарів. Таким чином, усунення фіскальних торговельних бар'єрів на території Співтовариства почалося з гармонізації непрямих податків.

В ЄС Договорі записано, що Співтовариство буде будуватись на умовах митного союзу (ст. 9). Такий союз вимагає загальної заборони між країнами — учасницями імпортного та експортного мита та жодних стягнень, що еквівалентні ефекту митного збору (ст. 12–17), і очевидно, що за цими заходами — введення загального митного тарифу на зовнішньому кордоні Співтовариства (18–29). Єдиний митний тариф був введений 1 липня 1968 року.

«Стягнень, що еквівалентні ефекту» митного платежу є будь-які фінансово-грошові (ресуніару) збори незалежно від назви, схеми чи мети, однаково маленьке, яке введене членом Співтовариства на випадок перетину кордону товарами. Таким чином, навіть статистичне мито — заборонено, хоча воно не призначено захищати національні товари. Плата на випадок перетину кордону товарами дозволена тільки в тому випадку, коли вона не перевищує вартості послуг, які країна — учасниця сплачує суб'єктам підприємницької діяльності (reimbursements-bonded витрати на компенсацію вартості митного складу). Верховний суд ЄС жорстко дотримується незмінного трактування визначення митних зборів і платежів як «стягнень, що еквівалентні ефекту митного платежу», та інші приховані види імпортного мита які встановлюють прямі бар'єри.

Існують певні особливості регулювання імпортних операцій в ЄС. Митна вартість товару є основою для визначення митних платежів згідно ставок Єдиного митного тарифу (далі ЄМТ), спільного для країн Союзу в разі імпорту із інших країн.

Єдиний митний тариф, за яким побудована митна система ЄС, визначає однакові норми і правила оцінки митної вартості товару, встановлення країни походження товару, режимів ввозу і вивозу. ЄМТ включає адвалорні і специфічні ставки мита, а також автономні і договірні (конвенційні), при цьому автономні ставки висвітлюють початковий рівень ставок, погоджений учасниками ЄС при формуванні ЄМТ. Договірні (конвенційні) митні збори виникли внаслідок переговорів між країнами учасницями ЄС та їх партнерами. Крім зазначених, можуть застосовуватися додаткові антидемпінгові мита, якщо експортна ціна при поставках в країни співтовариства нижча ніж звичайна вартість відповідного товару. Під час проведення антидемпінгових процедур в ЄС в першу чергу встановлюють «звичайну» вартість і «звичайну» ціну товару. Під звичайною ціною товару в ЄС розуміється ціна, за якою аналогічний товар реалізується на внутрішньому ринку країн імпортерів чи на внутрішньому ринку в третіх країнах, включаючи країни ЄС. Звичайна вартість визначається як сума фактичних витрат виробництва на аналогічні товари і середнього розміру прибутку. Порівняння цін проводиться до бази — франко-завод.

Наприкінці 80-х років зовнішній європейський тариф скоротився в середньому до 7,5%. І в майбутньому рівень митного обкладання промислового виробництва в розвинутих країнах відповідно до Уругвайського раунду ГАТТ повинен скоротитися до 3,8%. Однак зниження рівня розміру митних ставок, ще не дає повного реального уявлення про рівень протекціоністського захисту внутрішніх ринків європейських країн.

По-перше, скорочення середнього рівня митних ставок може відбуватися за рахунок ставок, що втратили своє торгівельно-політичне та економічне значення, при тому що ставки на «чутливі» товари залишаються високими. Так, в офіційному виданні ЄМТ ЄС автономні фактично встановлені ставки мита, які є максимальними, на більшість товарів становлять від 4 до 2,5%, хоч обкладання транспортних засобів досягає 29%, цукру — 80%, тютюнових виробів — 180%.

По-друге, в умовах зближення рівнів продуктивності праці, витрат виробництва, внутрішніх і зовнішньоторговельних цін, навіть порівняно невисокі ставки мита можуть захистити внутрішній ринок. І останнє, при невисокій номінальній ставці мита можна забезпечити рівень протекціоністського захисту внутрішнього ринку за умови диференціації ставок мита на готову продукцію і сировину та напівфабрикати, що використовуються при її виробництві. Чим більше різниця між цими ставками, тим вищим буде ефективний рівень тарифного захисту, про що можна впевнитись використовуючи формулу розрахунку ефективної ставки мита:

$$Z = (t - ms) / v,$$

де Z — ефективної ставки мита

t — номінальна ставка мита на готову продукцію;

s — номінальна ставка мита на сировину

m — коефіцієнт, що визначає частку вартості сировини в ціні товару;

v — коефіцієнт, що визначає частку вартості, доданої в процесі обробки.

У 1982–1987 рр. прийнятий ряд регламентів про спільне регулювання імпорту, захист від демпінгу, координації поставок товарів, і т.п.

Статті 95–99 Договору ЄС стосуються непрямих податків. Стаття 99 особливо передбачає гармонізацію непрямих податків настільки наскільки необхідно для заснування і функціонування внутрішнього ринку, і надає необхідні повноваження Співтовариству. Стаття 95 забороняє пряму чи непрямую дискримінацію іноземних товарів і прямий чи непрямий фіскальний захист внутрішніх національних товарів.

2.5.2. Гармонізація податкових систем ЄС

Досвід інтеграційних процесів в Європі свідчить, що найбільш актуальним є завдання гармонізації податкових систем. Гармонізація, яка охоплює питання координації національних податкових політик, наближення рівня оподаткування, уніфікації бази оподаткування, переліку податкових пільг.

На сьогодні в Європейському Союзі в напрямку практичного застосування податкової гармонізації досягнуто найбільших успіхів. Це пов'язано насамперед з тим, що була своєчасно розроблена і наукова обґрунтована концепція податкової гармонізації, що враховувала потреби розвитку економіки європейських країн.

Гармонізація податків в ЄС є високо чутливою політичною зоною. Податкова суверенність основополагаюча фундаментальна складова національного суверенітету. Одне з найвагоміших прав національного парламенту є право голосу на введення податків. Європейський парламент не може, поки що, розглядатися як суттєва заміна національному демократичному парламентському контролю. Більше того оподаткування є найбільш важливим інструментом національної економічної і соціальної політики. З його допомогою перерозподіляється прибуток, заохочуються інвестиції чи заощадження, стримується споживання і використання окремих товарів та інші. Оскільки податкова політика кожною країною провадиться відповідно до пріоритетів розвитку національних економік, в ЄС відмовились від побудови окремої податкової системи, а пішли шляхом адаптації законодавства кожною країною-учасницею з метою підпорядкувати національні податкові системи спільним завданням загальноєвропейської інтеграції.

На сьогоднішній день не має податку поширеного на територію всього Співтовариства, що був би введений податковою адміністрацією

Співтовариства для юридичних і фізичних осіб. Проте існує окремий податок на заробітну плату посадових осіб Єврокомісії («Єврократи»), який спрямовується в бюджет ЄС. І стверджувати, що існує європейський податок передчасно.

Гармонізація оподаткування компаній має на меті створити для всіх суб'єктів господарювання в ЄС рівні умови функціонування, вільний доступ на внутрішній інтегрований ринок ЄС, активніше залучати іноземний капітал до участі в створенні дочірніх та філіалів ТНК. На протязі 1980-х — 90-х років під впливом ідей економіки пропозицій в більшості країн Європейського Союзу були знижені граничні ставки податку на прибуток корпорацій і на кінець 90-х складають 36,46% податку на прибуток корпорацій і 51,15% прибуткового податку громадян. Див. табл. 2.35

Згідно Конвенції ЄС (ст. 269) бюджет ЄС має повністю фінансуватись з власних ресурсів, величина яких залежить від можливостей і фінансового становища країн-учасниць. До власних ресурсів відносять: с/г збори, мито, певний відсоток від суми сплаченого ПДВ, величина якого визначається за домовленістю в залежності від величини ВВП та пр. податок з «єврократів».

Сучасні тенденції розвитку світової економіки спрямовані на поглиблення співпраці у всіх сферах, важливе місце у зазначених процесах відводиться гармонізації податкової політики.

Стратегічні євроінтеграційні прагнення України неможливі без розробки чіткої стратегії приєднання до умов функціонування економічного та валютного союзу, обґрунтування економічного механізму співпраці.

Процес фінансової глобалізації висуває певні вимоги до національних урядів, насамперед до національної податкової політики, яка має бути спрямована на підвищення конкурентоспроможності держави та створення вигідних умов для ведення бізнесу, що може бути досягнуто за рахунок різноманітних чинників та інструментів.

Податкова політика держави — частина (підсистема) її економічної політики, яка здійснюється через прийняття законодавчих і нормативних актів, використання податків, зборів обов'язкових платежів, функціонування інститутів та здійснення заходів державної та місцевої влади, котрі згідно із законодавством мають повноваження в податковій сфері відповідно до стратегічних і тактичних цілей державної соціально-економічної політики.

Важливість такого розуміння податкової політики визначається тим, що саме в ньому відображена чітка взаємозалежність і первинність дії двох її складових — системи оподаткування і фінансових інститутів державної влади, які забезпечують її функціонування. Податкова політика в

першу чергу передбачає визначення цілей і завдань, для вирішення яких використовується повний арсенал податків, зборів, обов'язкових платежів разом із системою податкових органів.

Інтеграція державних фінансів безпосередньо зачіпає доходну частину бюджетів, які, головним чином, складаються з податків, зборів, платежів, тому вирішення проблем державних фінансів не можливе без гармонізації оподаткування.

Згідно з Договором про ЄС (ст. 269) бюджет ЄС має повністю фінансуватись з власних ресурсів, величина яких залежить від можливостей і фінансового становища країн-учасниць¹. До власних ресурсів відносять: сільськогосподарські збори, мито, певний відсоток від суми сплаченого ПДВ, величина якого визначається за домовленістю залежно від величини ВВП та прибутковий податок з «єврократів» — службовців європейських інститутів.

З метою забезпечення ефективного функціонування економічного та валютного союзу (ЕВС) країнам-учасникам ЄС необхідно не тільки дотримуватись бюджетної дисципліни та виконувати фінансові вимоги, але й проводити спільну економічну політику, зокрема і податкову. Стратегія Європейської комісії щодо податкової політики Європейського Союзу була викладена в документі «Податкова політика в ЄС — пріорітети на майбутнє» від 21 травня 2001 р. Основою проведення податкової політики в ЄС є підтримка головної мети загальноєвропейської політики — створення до 2010 року конкурентоздатної і динамічної економіки, заснованої на знаннях та вирішення завдань ЄС сферах екології та енергетики.

Рада Європи щорічно приймає постанови стосовно проведення економічної політики в ЄС, в тому числі рекомендації стосовно величини та структури національних податків та відрахувань на соціальне страхування, наголошує на необхідності координації в цій сфері.

Як в Україні, так і в європейських країнах всі питання стосовно оподаткування вирішуються вищим законодавчим органом — парламентом. Європейський парламент був створений 1957 р. згідно Римського договору, і на початку не був демократичним органом, хоча проведення прямих виборів передбачалось. Він складався з представників країн ЄС, які були членами національних парламентів. Перші прямі вибори відбулися 1979 р., врешті це підтвердило демократичні принципи його побудови і підвищило значення Парламенту, як консультативного органу в законодавчому процесі, який має вирішальне слово у конкретних важливих сферах, зокрема у питаннях бюджету. Парламент здійснює прямий контроль за діяльністю Комісії та Ради Європейського Союзу. На сьогодні

¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm

Парламент налічує 626 членів, які обираються на 5 років і представляють понад 70 політичних партій, об'єднаних у 8 багатонаціональних політичних груп, серед яких найбільшою є соціалістична.

Реалізацію завдань, які стоять перед ЄС здійснює Європейська Комісія. По перше, нею формуються пропозиції, ініціативи для досягнення спільної мети, по друге — здійснюється нагляд за діяльністю країн-членів Співтовариства, які повинні виконувати законодавчі акти Європейського союзу, які мають форму постанов і директив. Постанови стають частиною національного законодавства і є обов'язковими для виконання. Директиви, за допомогою яких здійснюється гармонізація оподаткування в ЄС, також обов'язкові, але дають можливість вибору для країн-членів форм і методів впровадження. Для здійснення контрольної функції Комісія має повноваження подавати до Європейського Суду і притягувати до відповідальності країни, що порушують законодавство ЄС, а також застосовувати санкції і штрафи.

Європейський суд є найвищою інстанцією з усіх правничих питань, який розв'язує проблеми конституційного і адміністративного права, в тому числі податкового законодавства у справах, що направляються до Європейського Суду безпосередньо, чи через національні суди. Активна позиція Європейського Суду у заповненні законодавчих прогалів, прийнятті неординарних рішень забезпечує постійний розвиток Співтовариства.

Європейський парламент не може, поки що, розглядатися як суттєва заміна національному демократичному парламентському контролю. Оскільки податкова політика кожною країною провадиться відповідно до пріоритетів розвитку національних економік, в ЄС відмовились від побудови окремої податкової системи, а пішли шляхом адаптації законодавства кожної країни-учасниці з метою підпорядкувати національні податкові системи спільним задачам загальноєвропейської інтеграції.

Інтеграційні процеси в оподаткуванні в ЄС забезпечуються шляхом гармонізації податкових систем, які реалізуються через координації національних податкових політик, наближення рівня оподаткування, уніфікації бази оподаткування, переліку податкових пільг. Успішність податкової політики пов'язується з тим, що була своєчасно розроблена і науково обгрунтована концепція податкової гармонізації, що враховувала потреби розвитку економіки європейських країн.

Черговим етапом гармонізації непрямого оподаткування було розробка в 1987 році матеріалів та пропозицій в рамках положень, закріплених в Білій книзі, в якій зазначалося, що для усунення фіскальних бар'єрів необхідно досягти зближення непрямого оподаткування.

На шляху гармонізації ПДВ в Європейському Союзі на початку було прийнято Першу та Другу Директиви, яким на зміну в 1977 році прийшла Шоста директива Ради ЄЕС від 17.05.77, що діє і сьогодні. Системи непрямих податків, які відповідають вимогам Шостої директиви по ПДВ, стали найбільш поширеними серед країн Європейського Союзу.

Комісія ЄС, яка має визначне значення у розробці політики гармонізації оподаткування, рекомендує для країн-учасниць окрім застосування єдиної бази, використовувати єдину ставку ПДВ, не зважаючи на широку диференціацію ставок в діючих системах. Водночас, Комісія наголошує на необхідності прийняття директив стосовно уніфікації переліку підакцизних товарів і визначення єдиних ставок. І в подальшому питання гармонізації ПДВ і акцизів повинні розглядатися системно, оскільки виявлені певні залежності від надходжень цим видам податків. Так зростання надходжень по ПДВ помічається разом з скороченням сум акцизів, і навпаки.

У країнах ЄС національні закони про податок на додану вартість прийняті відповідно до 6-ої Директиви Співтовариства про ПДВ. Виконання директиви є обов'язковим для країн-членів, хоча дозволяє вибирати форми і методи досягнення поставлених завдань. Стосовно гармонізації ПДВ виділили три ключові ланки: загальна база; кількість ставок; рівень оподаткування (особливо стандартна ставка). І як наслідок — існування певних відмінностей в національних системах в застосуванні ПДВ, що підтверджує таблиця 2.34. Ставки ПДВ відрізняються як знижені — від 2 до 12%, так і стандартні — від 15 до 25%.

Розглядаючи порядок обліку основних фондів, придбаних у інших фірм, визначають три основних типи ПДВ: споживчий, прибутковий і товарний. Відповідно до прийнятого в європейських країнах ПДВ споживчого типу всі придбання (за рідким виключенням), включаючи товари тривалого користування, віднімаються при розрахунку вартості доданої вартості фірмою. База оподаткування застосовується тільки до сукупного приватного споживання.

Згідно з Шостою Директивою по ПДВ, платником податку є будь-яка особа, що здійснює незалежно у будь-якому місці будь-яку економічну діяльність, незалежно від цілей і результатів цієї діяльності. Економічна діяльність включає всі види діяльності виробників, продавців, та осіб, що надають послуги, включаючи гірничодобувну і сільськогосподарську діяльність та роботу по професії. Експлуатація матеріального або нематеріального майна з метою отримання прибутку на постійній основі також вважається економічною діяльністю (ст. 4 Директиви). База оподаткування в межах території країни визначається наступним чином:

Ставки ПДВ в окремих країнах ЄС у 2006 році

Країна	Знижена	Стандартна
Австрія	10.0 та 12.0	20,00
Бельгія	6 та 12.0	21,0
Великобританія	5	17,5
Греція	4.5 та 9.0	19,0
Данія	—	25,0
Ірландія	4.8 та 13.5	21,0
Іспанія	4.0 та 7.0	16,0
Італія	4.0 та 10.0	20,0
Люксембург	3.0, 6.0 та 12.0	15,0
Нідерланди	6	19,0
Португалія	5.0 та 12.0	21,0
Фінляндія	8.0 та 17.0	22,0
Франція	2.0 та 5.5	19,6
ФРН	7	16,0
Швеція	6.0 та 12.0	25,0
Середня по ЄС	—	18,97

Джерело: [//www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls](http://www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls)

Щодо поставок та послуг, все, що складає винагороду, що була або буде отримана постачальником від покупця, клієнта або третьої особи за такі поставки чи послуги, включаючи субсидії, що безпосередньо пов'язані з вартістю таких поставок;

Щодо поставок матеріалів, що складають частину фондів оподаткованої особи для свого приватного використання, ціна придбання товарів або ціна на подібні товари;

Щодо надання послуг за винагороду в частині використання фондів підприємства для приватного споживання оподаткованою особою або її персоналом, та на цілі, що не передбачені основною діяльністю, повна вартість наданих послуг для оподаткованої особи.

При імпорті товарів базою для оподаткування є вартість в митних цінах, визначена відповідно до чинних положень Співтовариства.

Важливою проблемою, яку необхідно було вирішити в сфері ПДВ — визначення поставок між країнами-учасницями ЄС. Постала необхідність перейти від застосування принципу «місця призначення» ПДВ до принципу «країни походження» в межах ЄС. Недоліком застосування принципу «походження» є те, що податкові ставки на імпортовані товари

і на вироблені місцевими виробниками не обов'язково однакові. Імпорт товарів з країн з низькою ставкою податку порушуватиме засади вільної конкуренції, і країна-імпортер буде вимушена захищати свій внутрішній ринок. Таким чином принцип походження підходить для застосування між країнами з подібними податковими системами. Отже, з 1987 року в ЄС перейшли до комбінованої системи застосування двох принципів ПДВ. З 1993 року почали застосовувати принцип «країни походження» в межах ЄС стосовно оподаткування фізичних осіб, проте за певними виключеннями: купівля нових автомобілів (менше 6 місяців від дати випуску або менше 6 тис. км пробігу) оподатковується в тій країні, в якій буде використовуватись, ПДВ сплачується в країні постійного проживання покупця, а також продаж товарів поштою.

Така комбінована система створює певні труднощі: в 1992 та 1995 році приймаються чергові директиви стосовно усунення розбіжностей, проте єдиний ринок залишається фрагментованим оскільки положення директив виконуються нерівномірно і ставки відчутно відрізняються.

Аналіз бюджетних надходжень в країнах ЄС дав можливість виявити, що загальний обсяг надходжень від непрямого оподаткування в середньому становить 10,7% від ВВП. Тому вирішення проблем, пов'язаних з розбіжностями в стягуванні ПДВ і акцизного збору є можливим, без зайвих змін в пропорціях між прямими і непрямими податками.

Спільна система акцизів на три категорії товарів, такі, як тютюнові вироби, алкогольні напої, та нафтопродукти введена 1 січня 1993 року, згідно якої згадані товари оподатковуються в країні споживання.

Оскільки через акцизну систему вирішуються питання охорони здоров'я нації, збереження екології, проблеми раціонального використання енергоносіїв, Рада Європи затвердила єдині мінімальні ставки податків для країн, залишивши можливість встановлювати їх відповідно до бюджетних програм та з огляду на економічну ситуацію в ЄС.

Отже, в сфері акцизів здійснено гармонізацію елементів податку (визначено перелік продукції, ставки, звільнення та пільги); для забезпечення ефективного оподаткування підакцизної продукції було розроблено ряд скоординованих процедур, що базуються на основі існуючих національних правил.

Вони включають:

- інтегровану систему спеціальних складів для зберігання та руху підакцизних товарів, сплату акцизу з яких було відстрочено;
- визначення власників складів, які є уповноваженими національною владою та відповідають за сплату податків і мають надати фінансову гарантію;
- офіційний облік продукції на складі, який ведеться працівниками самого складу;

- адміністративний документ, який видається відправником товарної продукції та супроводжує її».

Для фізичних осіб існують спрощені правила — не має обмежень на купівлю підакцизної продукції для особистих потреб.

Проведення єдиної спільної політики по встановленню ставок ПДВ і акцизного збору, які як зазначалося вище тісно залежать один від другого. На відміну від ПДВ акциз має досить розвинуту регулюючу функцію, яка широко застосовується для вирівнювання економічного становища регіонів. Слід зазначити, що встановлені ставки акцизного збору в Україні порівняно з іншими країнами світу невисокі. Так, наприклад, ставки акцизного збору на бензин різних марок, майже в три рази нижче в Україні, ніж встановлені на аналогічну продукцію в Норвегії, Швеції, Італії, Франції; в 2,5 раза — в Данії, Німеччині.

В липні 1996 року Єврокомісією запропоновано пакет направлений на перехід до спільної системи ПДВ у країні походження. Необхідно було вирішити такі завдання: подолати сегментацію ринку на зони національного оподаткування, бути простою і сучасною, встановити однаковий підхід до оподаткування комерційної діяльності, гарантувати ефективне стягнення та виконання функцій контролю за надходженнями ПДВ. Для досягнення цієї мети Європейською Комісією було проведено дослідження «Спрощене законодавство для внутрішнього ринку».

Оскільки міждержавні податкові межі скасовані, тепер всі підприємства зареєстровані в єдиному реєстрі платників ПДВ, їм привласнені окремі ідентифікаційні номери, під якими підприємці передають відомості у фінансові органи про тих, що поставляються ними за межі їх країн товарах і, що відповідно набувають за кордоном (в межах ЄС), таким чином місце здійснення податкового контролю переноситься з міждержавних меж безпосередньо на підприємства.

Процеси гармонізації та координації податкових систем просуваються достатньо нерівномірно та складно, оскільки вимагають прийняття рішень за принципом однаковості, що вимагає багато часу і зусиль під час переговорних процесів.

Гармонізація оподаткування компаній має на меті створити для всіх суб'єктів господарювання в ЄС рівні умови функціонування, вільний доступ на внутрішній інтегрований ринок ЄС, активніше залучати іноземний капітал до участі в створенні дочірніх та філіалів транснаціональних європейських компаній, прийняти загальні підходи відносно методів обчислення бази оподаткування податком на прибуток корпорацій і уникнення подвійного оподаткування.

Протягом 1980-х — 90-х років під впливом ідей економіки пропозицій в більшості країн Європейського Союзу були знижені граничні ставки податку на прибуток корпорацій і на кінець 90-х становлять 36,46%

податку на прибуток корпорацій і 51,15% прибуткового податку громадян і надалі існує тенденція зниження середніх граничних ставок, які на 2000 рік склали відповідно 33,16% та 45,73%. Дані щодо граничних ставок податку на прибуток корпорацій і прибуткового податку з громадян представлені у табл. 2.35.

Таблиця 2.35

Граничні ставки податку на прибуток і прибуткового податку з громадян в 15 країнах ЄС у 2000 році, у %

Країна	Гранична ставка податку на прибуток корпорацій	Гранична ставка індивідуального прибуткового податку
Австрія	34,0	31,3%
Бельгія	40,2	53,9%
Великобританія	30,0	40,0%
Греція	40,0	37,8%
Данія	32,0	54,3%
Ірландія	24,0	44,0%
Іспанія	35,0	48,0%
Італія	37,0	41,7%
Люксембург	28,4	47,2%
Нідерланди	35,0	60,0%
Португалія	32,0	35,0%
Фінляндія	29,0	46,5%
Франція	37,8	37,1%
ФРН	35,0	53,8%
Швеція	28,0	55,4%
Середня по ЄС	33,16	45,73

Джерело: www.oecd.org/dataoecd/44/2/1942506.xls

Окремий комплекс проблем складають платежі, здійснювані в рамках європейської аграрної політики. У законодавстві більшості країн-членів ЄС закріплено положення про те, що податки можуть переслідувати інші, окрім фіскальних, цілі, тобто використовуватися при здійсненні державного регулювання економіки. Так, при ввезенні сільськогосподарської продукції з третіх країн на територію ЄС у випадку, якщо світові ціни нижче європейських, імпорт оподатковується митом, яке дорівнює за своїм розміром цій різниці. При вивозі власної продукції європейський виробник отримує відповідну компенсацію, еквівалентну різниці між світовою ціною і ціною, по якій він міг би (хоч би теоретично)

здійснити продаж на території ЄС. Як правило, європейські ціни вище світових, проте в тих окремих випадках, коли це не так, мито стягується при вивозі товару за межі ЄС, а компенсація виплачується при ввезенні.

На думку самих європейських фахівців, податкова політика у сфері продажу сільськогосподарських продуктів, не дивлячись на високий рівень втручання державних органів в ринкові відносини, вкрай неефективна, оскільки економіка стає глобальною, а бюджети країн продовжують залишатися національними, тобто складається суперечність між глобальним характером економіки і локальним характером оподаткування.

По-перше, експерти рекомендують посилити роль міжнародних податкових угод, особливо, багатосторонніх. Перш за все, потребує підвищення рівень збору і обміну відповідною інформацією між країнами, потрібним є перегляд податкових угод з метою обмеження пільг юрисдикціям, що включилися в згубну податкову конкуренцію. У них пропонується також виключити всяку неоднозначність відносно внутрішніх заходів по боротьбі з махінаціями в даній сфері. «Материнським» країнам, що знаходяться в договірних відносинах з офшорними центрами, пропонується вийти з цих договорів. Нарешті, країни повинні надавати один одному допомогу в стягненні фіскальних платежів, проведенні зустрічних податкових перевірок і здійсненні програм підготовки необхідного персоналу.

По-друге, необхідно посилити національні законодавства «материнських» країн, звівши до мінімуму можливості відходу від оподаткування прийняти заходи за законодавством в області трансфертних цін, контрольованих зарубіжних корпорацій і інвестиційних фондів. При використанні трансфертних цін доведення того, що економічна діяльність при здійсненні укладених операцій дійсно мала місце, повинно лежати на платнику податків. «Материнським» країнам пропонується ввести податок на платежі в офшорні центри із значно підвищеною ставкою. Рекомендується не дотримуватися угод про уникнення подвійного оподаткування, якщо «природа» доходу пов'язана із «згубною податковою конкуренцією» (harmful tax competition)¹.

По-третє, певні надії покладаються на міжнародні форуми, що ставлять перед собою мету розвитку співпраці в області податкової політики. ОЕСР висунула ідею організації подібного форуму в 1998 р. Країни ЄС прийняли Кодекс порядної податкової поведінки і створили спеціальну організацію — Групу кодексу поведінки — для виявлення режимів недобросовісної податкової конкуренції. Такі форуми могли оприлюднювати інформацію про офшорні центри, розробляти норми податкової політики

¹http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm

і адміністрування, стати ареною для обміну ідеями, служити інструментом вирішення міжнародних податкових суперечок.

Основні критерії, за якими визначається готовність країн-аплікантів до повноправного членства в ЄС, вимагають стабільності інституцій, які гарантують демократичний розвиток держави, владу закону, захисту прав людини, наявності дієвої ринкової економіки, готовності бути конкурентоспроможним партнером ЄС, здатності виконувати зобов'язання, що випливають з повноправного членства в ЄС, відповідність критеріям політичного, економічного та монетарного Союзу.

Процес розширення ЄС трансформує практично всі сфери діяльності ЄС. Розширення ЄС матиме значний вплив на його політику і, насамперед, на розподіл внутрішніх ресурсів Союзу. Саме тому, поряд із прихильниками розширення ЄС присутня і досить сильна опозиція цьому. Так, зокрема, деякі країни-члени ЄС погрожують заблокувати процес розширення, якщо їм не нададуть гарантій збереження існуючої фінансової допомоги.

Питання для самоконтролю

1. Об'єктивність і необхідність гармонізації податкових систем.
2. Митний Союз ЄС: етапи створення.
3. Сучасні питання гармонізації оподаткування в ЄС.

РОЗДІЛ ІІІ.

ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ

3.1. Податки на доходи і прибутки

3.1.1. Податок на прибуток підприємств

Податок на прибуток підприємств в Україні характеризується як аналог розповсюдженого у світі податку на прибуток корпорацій. На Заході податок із прибутку корпорацій (акціонерних товариств) має високий рівень впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств. З розвитком акціонерної форми власності прибуток став важливим об'єктом оподаткування, а тому вимагав особливих форм обкладення. При цьому в даний час враховується її подальший розподіл на дивіденди й прибуток, що спрямовується на розвиток корпорації або в резервні фонди. При приватній формі власності як до власника, так і до найманих робітників і службовців застосовується індивідуальний прибутковий податок (відповідно об'єктом оподаткування виступає прибуток власника або заробітна плата робітників і службовців).

Прибутковий податок відіграє важливу роль у фінансовому регулюванні економіки. Регулюючий механізм цього податку реалізується через диференціацію ставок і пільгове оподаткування. Розмежовуючи прибуткове оподаткування юридичних та фізичних осіб і встановлюючи для них різний рівень ставок, держава підтримує певні пропорції між фондом споживання і фондом нагромадження. Встановлюючи пільгове оподаткування з пониженням ставки або зі звільненням для окремих галузей і регіонів, держава стимулює відповідний перелив капіталу і реалізує певну структурну політику.

Держава може встановлювати пільгове оподаткування тих напрямків формування і використання фондів, в яких зацікавлене суспільство. Незважаючи на труднощі справляння цього податку, він використовується практично у всіх країнах світу, зокрема і в Україні.

Чинний у даний час в Україні податок на прибуток підприємств має значну зовнішню подібність до податку на прибуток корпорацій зарубіжних країн. І дійсно, фактично всі діючі підприємства тепер по організації несуть у собі в більшій мірі ознаки колективної форми власності, тобто їхній прибуток має явні ознаки колективного прибутку. Проте на відміну від Європейських держав прибуток підприємств, заснованих на приватному капіталі, оподатковується податком із прибутку також, як і акціонерних товариств. В Україні відношення власності ще не прийняло такого рівня розвитку, щоб можна було чітко визначити об'єкт оподаткування, з огляду на застосовуваний підхід в країнах із розвиненою ринковою економікою.

В основному заходи, проведені як нашою країною, так і більшістю цивілізованих країн, спрямовані на реформування податкової системи і зосередження саме на прибутковому оподатковуванні, тому що воно виконує роль найважливішого фіскального й регулюючого інституту держави.

У країнах із розвинутою ринковою економікою основним прямим засобом централізації ВВП у бюджет є особистий прибутковий податок. Але одним із головних регуляторів виробничо-господарських процесів являється податок на прибуток корпорацій. При цьому існує стійка тенденція до зменшення питомої ваги даного податку в загальній сумі податкових надходжень.

Але в багатьох постсоціалістичних країнах Східної Європи й країнах СНД частка податку з прибутку підприємств у дохідній частині бюджету перевищує частку прибуткового податку з громадян. Це зумовлено інерційністю фінансів, оскільки в умовах планово-адміністративної економіки основні фінансові ресурси були зосереджені на підприємствах, а громадяни мали обмежені доходи.

Розвиток теорії прибутку здійснювався за двома провідними напрямками: компенсаторним та функціональним. Перший з них пояснює походження прибутку як винагороду, плату підприємцю, власникам підприємства за вкладений капітал, прийняття ризику, а також успішне виконання економічних та управлінських функцій.

Друга група функціональних теорій належить до об'єктивних концепцій, у яких визначальну роль у створенні прибутку відведено економічному середовищу: монопольному становищу підприємства, кон'юнктурному та інституціональному поясненню виникнення прибутку. Західні концепції сутності та характеру прибутку доповнюються технологічними та інноваційними теоріями. Зміст їх полягає у тому, що прибутковість, вища за середній рівень, пояснюється результатами застосування новітніх методів виробництва й різних нововведень. Новітні методи управління, маркетингу, сучасні програми фінансування та обліку сприяють збільшенню обсягів продажу вдосконалених або нових товарів. Саме це і породжує різницю між існуючими цінами й витратами, зниження яких генерує прибуток.

Практика підтверджує можливість отримання надприбутків тими компаніями, діяльність яких ґрунтується на інноваційній стратегії — упровадженні новинок у масове виробництво. Але переваги технічного прогресу окремої фірми поступово нівелюються, це відбувається тоді, коли аналогічну продукцію починають виготовляти конкуренти компанії.

З теоретичної точки зору прибуток у трансформаційний період виступає як об'єкт та інструмент управління, в якому сконцентровано інтереси майже всіх суб'єктів економічної діяльності. Він є джерелом

фінансових ресурсів суб'єктів господарювання та держави. Як особливе джерело формування й поповнення фінансових ресурсів підприємницьких структур прибуток із переходом до ринкової економіки є тією частиною грошових нагромаджень підприємства, яка сприяє розширенню виробництва. В цьому полягає відтворювальна та стимулююча функція прибутку. Як важливий показник оцінки фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, його фінансового стану і перспектив розвитку прибуток є показником ефективності функціонування підприємства в цілому й фінансових можливостей держави. Саме тому він виконує контролюючу функцію та сигналізує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва, доцільності змін у ціновій політиці, розширення асортименту товарів.

Оподаткування прибутку підприємств здійснюється відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 року, з урахуванням змін і доповнень до нього.

Платниками податку є суб'єкти підприємницької діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку, а також філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку.

Національний банк України та його установи (крім госпрозрахункових, що оподатковуються у загальному порядку) сплачують до державного бюджету суму перевищення валових доходів консолідованого балансу над валовими витратами та частиною валових витрат за роки, що передують звітному.

Звернемо увагу на визначення прибутку до оприбуткування за схемою:

$$\Pi = \text{СВД} - \text{ВВ} - \text{А} + (-) \text{Довд},$$

Π — прибуток до оподаткування

СВД — скорегований дохід

Довд — доход(збитки) попередніх періодів

ВВ — валові витрати

А — амортизація

Такий метод обчислення бази оподаткування призводить до виникнення різних показників прибутку за бухгалтерським та податковим обліком. У бухгалтерському обліку це показник прибутку, виведений за правилами такого обліку, а для обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню, потрібно вести так званий податковий облік, який дасть можливість визначити реальну базу для обчислення податку на прибуток підприємств.

Платниками податку є юридичні та фізичні особи як резиденти так і нерезиденти України, які здійснюють на території України підприємницьку діяльність.

Закон передбачає, що платники податку, які мають філії, можуть сплачувати консолідований податок на прибуток, а саме: юридична особа, або головне підприємство може обрати сплату консолідованого податку на прибуток підприємств. Вибір форми сплати здійснюється самотійно до початку звітного року, про що повідомляються податкові органи за місцем знаходження головного підприємства або філії. Зміна образної форми сплати податку протягом року не дозволяється.

При сплаті консолідованого податку платник сам визначає розмір податку та сплачує до відповідних бюджетів за місцем знаходження філії пропорційно питомій вазі суми валових витрат філії та амортизаційних відрахувань, нарахованих по основних фондах такого платника, які розташовані за місцем знаходження філії, у загальній сумі валових витрат та амортизаційних відрахувань такого платника податку.

Базова ставка податку — 25%. За ставкою 15% оподатковується прибуток підприємств від реалізації інноваційного продукту протягом перших трьох років з моменту його реєстрації. За ставкою 15% оподатковуються дивіденди нерезидентів (податок на репатріацію нерезидента складає 15%). За ставкою 6% оподатковуються доходи нерезидентів від фрахту, у зв'язку із здійсненням міжнародних перевезень, та валові доходи страховальників за договорами страхування і перестрахування життя в разі дострокового розірвання договору, не пов'язаного зі смертю застрахованої особи (0% — за звичайних умов). За ставкою 3% оподатковуються інші доходи від страхової діяльності. Доходи страховика від здійснення діяльності, не пов'язаної зі страхуванням, оподатковуються за ставкою 25%.

Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника і суму амортизаційних відрахувань.

Валовий дохід — це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Валовий дохід включає:

- загальні доходи від реалізації товарів, робіт, послуг, у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від реалізації цінних паперів;
- доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій, надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами;
- доходи від операцій особливого виду;
- доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренди);

- доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді;
- доходи з інших джерел та від позареалізаційних операцій, у тому числі у вигляді: сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку в звітному періоді, вартості товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платником податку у звітному періоді, за винятком випадків, коли така безповоротна фінансова допомога та безоплатні товари (роботи, послуги) отримуються неприбутковими організаціями або такі операції здійснюються між платником податків та його відокремленими підрозділами; сум невикористаної частини коштів, що повертаються зі страхових резервів; сум коштів страхового резерву, використаних не за призначенням; сум штрафів, неустойки, пені, одержаних за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, арбітражного суду.
Із валового доходу виключаються:
- суми непрямих податків (акцизного збору, ПДВ), а також суми податків із доходів фізичних осіб, які відраховуються з виплат таких доходів;
- суми коштів або вартість майна, отримані платником як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку;
- суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду як компенсація прямих витрат або збитків, яких зазнає такий платник у результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом у разі, якщо вони не були віднесені таким платником до складу валових витрат або відшкодування за рахунок коштів страхових резервів;
- суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів, що повертаються або мають бути повернені платнику з бюджету.
- суми коштів або вартість майна, що надходять платнику у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником;
- суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг, обов'язковість яких передбачена законодавством;
- суми доходів, накопичуваних на пенсійних рахунках у межах механізму додаткового пенсійного забезпечення;
- кошти взаємного інвестування інвестиційних фондів і компаній;
- суми одержаного платником емісійного доходу;
- номінальна вартість взятих на облік, але не оплачених цінних паперів, які засвідчують відносини позики;

- доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи; дивіденди, отримані платником податку від інших платників;
- кошт або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод;
- інші надходження.

Датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбудеться перша з подій:

- або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника в оплату товарів; при продажу за готівку — дата їх оприбуткування чи дата інкасації готівки у банківській установі;
- або дата відвантаження товарів (для робіт — дата фактичного надання їх результатів).

Валові витрати виробництва та обігу — це суми будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів, робіт, послуг, які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Валові витрати можна поділити на такі три групи:

- витрати, які включаються до складу валових витрат;
- витрати, які не включаються до складу валових витрат;
- витрати подвійного призначення.

До першої групи витрат належать:

- суми будь-яких витрат, сплачених або нарахованих протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції, робіт, послуг і охороною праці, з урахуванням обмежень, встановлених законом;
- суми коштів або вартість майна, добровільно перерахованих до державного бюджету або бюджетів територіальних громад, до неприбуткових організацій, але не менше двох та не більше п'яти відсотків оподаткованого прибутку;
- суми коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює не менше 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але і не більш як 10 відсотків оподаткованого прибутку;
- суми коштів, внесених до строкових резервів у порядку визначеному законодавством;
- суми внесених, нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), встановлених Законом України «Про систему оподаткування», за винятком податків, зборів, передбачених законодавством;

- суми витрат, не врахованих у минулих податкових періодах;
- суми безнадійної заборгованості у тому разі, коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку, а також суми заборгованості, стосовно яких закінчився строк позивної давності.

До витрат, які не включаються до складу валових витрат, належать:

- витрати на потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності (організацію та проведення прийомів, презентацій, свят). Розваг і відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків; придбання лотерей, участь в азартних іграх, фінансування особистих потреб фізичних осіб;
- придбання, реконструкція, модернізація, ремонт та інші поліпшення основних фондів, придбання нематеріальних активів, що підлягають амортизації;
- сплата податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, податку на дивіденди, ПДВ, включеного до ціни товарів, що придбаваються платником, сплата податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються за рахунок сум виплат таких доходів;
- сплата вартості торгових патентів;
- сплата штрафів, неустойки, пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, арбітражного суду;
- утримання органів управління, об'єднань платників податку;
- здійснення прямих інвестицій, включаючи виплату емісійного доходу на користь емітента корпоративних прав;
- виплата дивідендів;
- витрати, не підтверджені відповідними документами.

Витратами подвійного призначення, які включаються до складу валових витрат, є:

- витрати на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків;
- витрати, крім тих, що підлягають амортизації, пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт; витрати на придбання науково-технічної літератури та передплату спеціалізованих періодичних видань за основною діяльністю платника;
- витрати на гарантійний ремонт, обслуговування або гарантійні заміни товарів, але не вище 10 відсотків від сукупної вартості таких товарів, у яких не закінчився строк гарантійного обслуговування;
- витрати платника на проведення передпродажних і рекламних заходів, організацію презентацій та свят, але не більше двох відсотків від прибутку, що підлягає оподаткуванню;

- витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати зі страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника; екологічної та ядерної шкоди; майна; кредитних та інших комерційних ризиків, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних із діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах із платником податку;
- витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури (крім капітальних затрат, які підлягають амортизації);
- суми валових внесків працівника до додаткових пенсійних планів, які вносяться від його імені таким платником податку, але не більш як 15 відсотків сукупного доходу, отриманого таким працівником від такого платника податку.

Більш детальну класифікацію витрат підприємства з метою оподаткування наведено у Додатку.

Датою збільшення валових витрат виробництва чи обігу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається подія, яка сталася раніше:

- або дата списання коштів із банківських рахунків платника на сплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання заготівкові кошти — день їх видачі з каси платника податку;
- або дата оприбуткування платником товарів, а для робіт і послуг — дата фактичного отримання платником результатів робіт (послуг).

У разі коли товари придбаваються з використанням кредитних, дебетових карток або комерційних чеків, датою збільшення валових витрат вважається дата оформлення відповідного рахунка, товарного чека.

Існують певні особливості оподаткування операцій особливого виду. До них відносять:

Оподаткування товарообмінних (бартерних) операцій. Доходи та витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Оподаткування страхової діяльності. Дохід від страхової діяльності юридичних осіб оподатковується:

За ставкою 0 відсотків — при отриманні доходу внаслідок виконання договорів зі довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання умов таких договорів.

За ставкою 3 відсотки — при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхування.

Оподаткування операцій із розрахунками в іноземній валюті. Доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перерахову-

ються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду.

Оподаткування операцій з пов'язаними особами. З метою оподаткування:

Доход, отриманий платником податку від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам, визначається виходячи із договірних цін, але не менших за звичайні ціни на такі товари (роботи, послуги), що діяли на дату такого продажу.

Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи визначаються виходячи із договірних цін, але не більших за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання.

Оподаткування операцій з цінними паперами та деривативами. Платник податку веде окремий податковий облік фінансових результатів операцій з цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю та сертифікатами фондів операцій з нерухомістю) і деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів. При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами.

Якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів.

Якщо протягом звітного періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, отримані (нараховані) платником податку, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податку внаслідок придбання цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду (з урахуванням від'ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами чи деривативами такого ж виду минулих періодів), прибуток включається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду.

Оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи. Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку.

Виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності, особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до або під час такої виплати.

Оподаткування дивідендів. У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, провадить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав пропорційно частці його в статутному фонді підприємства — емітента таких корпоративних прав незалежно від того, чи була діяльність такого підприємства-емітента прибутковою протягом звітного періоду при наявності інших власних джерел для виплати дивідендів, а також від того, чи є наявним прибуток, розрахований за правилами податкового обліку, чи ні.

Оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями. З урахуванням особливостей, встановлених Законом, не включаються до валового доходу і не підлягають оподаткуванню кошти або майно, залучені платником податку у зв'язку з:

- отриманням платником податку фінансових кредитів від інших осіб-кредиторів, а також поверненням основної суми фінансових кредитів, наданих платником податку іншим особам-дебіторам, отриманням частини консолідованої іпотечної заборгованості власниками іпотечних сертифікатів участі, заміною однієї частки консолідованої іпотечної заборгованості на іншу;
- залученням платником податку коштів або майна в довірче управління, коштів у депозит (вклад), у тому числі шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів (іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю), або на інші строкові чи довірчі рахунки, в тому числі шляхом емісії (випуску) облігацій, а також поверненням платнику податку коштів або майна з довірчого управління, а також основної суми депозиту (вкладу), в тому числі шляхом погашення (викупу) ощадних (депозитних) сертифікатів (іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю), або з інших строкових чи довірчих рахунків, відкритих іншими особами на користь такого платника податку, в тому числі шляхом погашення облігацій;
- залученням платником податку майна на підставі договору концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову (відповідально-го зберігання), а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно.

Порядок оподаткування доходів від виконання довгострокових договірних зобов'язань.

Виконавець самостійно визначає доходи і витрати, нараховані (понесені) протягом звітного періоду у зв'язку із виконанням довгострокового договору (контракту), використовуючи оціночний коефіцієнт виконання такого довгострокового контракту.

Доход виконавців у звітному періоді визначається як добуток загальнодоговірної ціни довгострокового договору (контракту) на оціночний коефіцієнт виконання довгострокового контракту. Витрати виконавця у звітному періоді визначаються на рівні фактично оплачених (нарахованих) витрат, пов'язаних із виконанням довгострокового договору (контракту) у такому звітному періоді.

Оподаткування неприбуткових установ і організацій.

Оподаткування застосовується до неприбуткових установ і організацій, які є:

- а) органами державної влади України, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами або організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;
- б) благодійними фондами і благодійними організаціями, створеними у порядку, визначеному законом для проведення благодійної діяльності, в тому числі громадськими організаціями, створеними з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, а також творчими спілками та політичними партіями, громадськими організаціями інвалідів та їх місцевими осередками, створеними згідно з Законом України «Про об'єднання громадян», науково-дослідними установами та вищими навчальними закладами III–IV рівнів акредитації, внесеними до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави, заповідниками, музеями-заповідниками;
- в) пенсійними фондами, кредитними спілками, створеними у порядку, визначеному законом;
- г) іншими, ніж визначені у абзаці «б» цього підпункту юридичними особами, діяльність яких не передбачає одержання прибутку згідно з нормами відповідних законів;
- д) спілками, асоціаціями та іншими об'єднаннями юридичних осіб, створеними для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників та не проводять господарської діяльності, за винятком отримання пасивних доходів;
- е) релігійними організаціями, зареєстрованими у порядку, передбаченому законом;
- е) житлово-будівельними кооперативами, об'єднаннями співвласників багатоквартирних будинків, створеними у порядку, визначеному законом;
- ж) професійними спілками, їх об'єднаннями та організаціями профспілок, утвореними в порядку, визначеному законом.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у абзаці «а» отримані у вигляді:

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

- пасивних доходів;
- коштів або майна, які надходять до таких неприбуткових організацій як компенсація вартості отриманих державних послуг, у тому числі доходів державних професійно-технічних навчальних закладів, отриманих від виготовлення та реалізації товарів (виконання робіт, надання послуг), пов'язаних з їх основною, статутною діяльністю;
- дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у абзаці «б», отримані у вигляді:

- коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;
- пасивних доходів;
- коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям, від проведення їх основної діяльності;
- дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у абзаці «в», отримані у вигляді:

- коштів, які надходять до кредитних спілок та пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби, передбачені законодавством;
- доходів від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивних доходів) недержавних пенсійних фондів та кредитних спілок, за пенсійними вкладками (внесками), рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону з цих питань; дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на

обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у абзаці «г», отримані у вигляді:

- коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям від проведення їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів;
- дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у абзаці «д», отримані у вигляді:

- разових або періодичних внесків засновників та членів; пасивних доходів;
- дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у абзаці «е», отримані у вигляді:

- коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;
- будь-яких інших доходів від надання культових послуг, а також пасивних доходів.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених в абзаці «є», отримані у вигляді внесків, коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності, та у вигляді пасивних доходів.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених в абзаці «ж», отримані у вигляді членських внесків, відрахувань коштів підприємств, установ, організацій на культурно-масову, фізкультурну й оздоровчу роботу, безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань і пасивних доходів.

Особливості оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), крім підакцизних товарів, послуг з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати поставку товарів від імені та за дорученням іншої особи без передання права власності на такі товари, та прибутку, одержаного від грального бізнесу, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за рік за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва (обігу). Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який надається міжвідомчою Комісією з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

Особливості оподаткування окремих платників податку

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

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги, яка надається на безоплатній та безповоротній основі 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, 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.

Важливим для правильного встановлення бази оподаткування є обчислення амортизаційних відрахувань. Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення,

на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.

Основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

- група 1-будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- група 2-автомобільний транспорт і вузли до нього; меблі; прилади та інструменти;
- група 3 — будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1 і 2 і 4;
- група 4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів.

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості групи основних фондів на початок звітного періоду.

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою:

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

де $B(a)$ — балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$B(a - 1)$ — балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

$П(a - 1)$ — сума витрат, яких зазнали, на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$В(a - 1)$ — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$A(a - 1)$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному.

Для зменшення негативних наслідків знецінювання амортизаційних відрахувань балансова вартість груп основних фондів та нематеріальних активів, згідно з рішенням уряду, щорічно індексується. При цьому застосовується коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [i(a - 1) - 10] : 10,$$

де $i(a - 1)$ — індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Норми амортизації (квартальні) встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного періоду, а для групи 1 — пооб'єктно. У 2004 р. і надалі платник податку з метою оподаткування має дві шкали основних фондів: «старі», які амортизуються за нормами, що діяли до 1 січня 2004 р., і «нові», які амортизуються за нормами, введеними після січня 2004 р.

Норми амортизації

Група ОФ	До 1 січня 2004 р.	Після 1 січня 2004 р.
група 1	1,25%	2%
група 2	6,25%	10%
група 3	3,75%	6%
група 4	15%	15%

Таке рішення не може бути прийняте тими платниками, що випускають продукцію (роботи, послуги), ціни (тарифи) на які встановлюються або регулюються державою.

Прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 25 відсотків до об'єкта оподаткування. Платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті.

Податок сплачується до бюджету не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом. Платники податку не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, подають до податкового органу декларацію про прибуток за звітний квартал, розраховану наростаючим підсумком із початку звітного фінансового року.

Протягом кварталу платники податку сплачують авансові внески податку до бюджету за перший і другий місяці кварталу — до 20 числа другого та третього місяців кварталу.

Відповідальність за правильність нарахування, своєчасність сплати податку й дотримання податкового законодавства несе платник податку. Платники податку, які не мають на момент перевірки податковим органом бухгалтерських звітів і балансів, декларацій і розрахунків, пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків за відповідні періоди, сплачують штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за одноразове порушення. Якщо протягом наступних 12 місяців платник допускає друге або більше таких порушень, він сплачує штраф у сумі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, помножених на число таких порушень.

Платники податку, які не подали або невчасно подали до податкового органу декларацію про прибуток, розрахунок податку на прибуток, платіжне доручення на перерахування податку до бюджету, сплачують штраф у розмірі 10 відсотків суми нарахованого податку за кожний випадок порушення.

У разі приховування або заниження сум податку платник сплачує суму донарахованого податковим органом податку, штрафу у розмірі,

встановленому законодавством, та пені, обчисленої виходячи із 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на момент сплати, нарахованої на повну суму недоїмки за весь її строк. Не застосовуються зазначені штрафні санкції до платників податку, які на початку перевірки податковим органом виявили факт заниження оподаткованого прибутку, письмово повідомили про це податковий орган і сплатили суму недоїмки, а також пеню.

Згідно зі статтею 212 Кримінального кодексу України, умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, — карається штрафом від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Якщо за наслідками перевірки платника податку виявлено випадки арифметичних помилок або описок, що призвело до заниження суми податку, але не більше як п'ять відсотків суми загальних зобов'язань платника щодо сплати такого податку, керівник відповідного податкового органу може прийняти рішення про незастосування фінансових санкцій у вигляді штрафів до такого платника.

Сума податкових платежів, що надійшли до бюджету надміру в результаті неправильного нарахування або порушення платником податку встановленого порядку сплати податку, підлягає поверненню з відповідного бюджету або зарахуванню на зменшення платежів до цього бюджету майбутніх періодів за вибором платника.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення платників, об'єктів та назвіть ставки податку на прибуток.
2. Визначте з чого складається валовий дохід платника.
3. Розкрийте зміст валових витрат підприємства.
4. Операції особливого виду та їх оподаткування.
5. Пільги та строки сплати податку на прибуток.
6. Санкції.
7. Особливості сплати консолідованого податку.

3.1.2. Податок з доходів фізичних осіб

Податок на доходи громадян — третій за значимістю податок у формуванні доходів зведеного бюджету України. На відміну від України, в розвинених країнах світу цей податок є найбільшим джерелом формування державного бюджету. Так, у США близько 40% Федерального бюджету формується за рахунок цього податку.

Питома вага прибуткового податку в Україні, в загальних доходах бюджету зростала протягом 1993–2004 рр. з 5,8% до 18,8% відповідно. Зокрема, у 1997 р. цей податок складав 12,3% доходів бюджету або 3,3 млрд. грн. У 1998 р. частка податку становила 12,4% або 3,6 млрд. грн. У 1999 р. — 13,5% або 4,4 млрд. грн, а в 2000 р. — 12,3% або 6,4 млрд. грн, у 2001 р. — 16,0% або 8,8 млрд. грн, у 2002 р. — 17,5%, або 10,8 млрд. грн, у 2003 році — 18,2% — 12,3 млрд. грн, та у 2004 р. — 13,2 млрд. грн — 18,7%.

1 січня 2004 року набув чинності Закон України від 22.05.2003 № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» (далі — Закон № 889). З 1 січня по 31 грудня 2006 року основну ставку податку з доходів фізичних осіб встановлено на рівні 13 відсотків незалежно від розміру та місця отримання доходу. З 1 січня 2007 року ця ставка — 15 відсотків.

Доходи фізичних осіб, отримані за місцем основної роботи, до 1 січня 2004 року підлягали оподаткуванню за прогресивною шкалою ставок прибуткового податку з громадян (від 10 до 40 відсотків). Доходи, отримані громадянами не за основним місцем роботи, оподатковувались за єдиною ставкою — 20 відсотків.

Законом № 889 чітко визначено платників податку з доходів фізичних осіб, об'єкти оподаткування та перелік доходів, які включаються та не включаються до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу.

Важливою особливістю для громадян, визначеною в законі, є встановлення права платника податку на податковий кредит за наслідками звітного податкового року, який є сумою витрат, фактично понесених платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів — фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору). На суму податкового кредиту дозволяється зменшення суми загального річного оподаткованого доходу. Підстави для нарахування податкового кредиту із зазначенням конкретних сум відображаються у річній податковій декларації.

Інструкцію про порядок нарахування платником податку податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб затверджено наказом ДПА України від 22.09.2003 № 442, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01.10.2003 за № 879/8200.

Варто підкреслити, що до податкового кредиту включаються тільки ті фактично понесені витрати, які підтверджені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат. Необхідно також звернути увагу на те, що податковий кредит може бути нарахований виключно резидентом, що має індивідуальний ідентифікаційний номер. Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата.

Фізичні особи — резиденти, які не мають ідентифікаційного номера, а також фізичні особи нерезиденти право на податковий кредит не мають.

Перелік витрат, які дозволено включати до складу податкового кредиту за підсумками року:

- сума коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не є більшим п'яти відсотків від суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року (п.п. 5.3.2);
- суму 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, але не більше суми, визначеної у підпункті 6.5.1 пункту 6.5 статі 6 цього Закону, у розрахунку за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року (п.п. 5.3.3);
- суму витрат платника податку на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій та пенсійних внесків страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, установі банку за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, яка не перевищує 140 відсотків від прожиткового мінімуму (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування (п.п. 5.3.5).

Як і раніше, платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу. Однак, замість неоподаткованого мінімуму доходів громадян введено поняття «податкової соціальної пільги». Вона застосовується до доходу, отриманого платником податку як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його роз-

мір не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

Необхідно звернути увагу на те, що платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги, якщо цей дохід, отриманий з джерел на території України та від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

Розмір податкової соціальної пільги визначено від рівня мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року.

Податкова соціальна пільга надається:

звичайна — у розмірі, що дорівнює **50%** мінімальної заробітної плати, для працездатної особи, встановленої на 1 січня звітного податкового року — будь-якому платнику податку;

підвищена — у розмірі, що дорівнює **150%** звичайної пільги, — платнику податку, який:

- є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником) — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- утримує дитину — інваліда I або II групи — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- має троє чи більше дітей віком до 18 років — у розрахунку на кожну таку дитину;
- є вдівцем або вдовою до моменту укладання нового шлюбу;
- є особою, віднесеною законом до 1-ої або 2-ої категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;
- є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом, військовослужбовцем строкової служби;
- 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;

подвійна — у розмірі, що дорівнює **200%** звичайної пільги — платнику податку, який є:

- особою, що є Героєм України, Героєм Радянського Союзу або повним кавалером ордена Слави чи Трудової Слави;
- учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу і має відповідні державні відзнаки;
- колишнім в'язнем концтаборів, гето 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 (Санкт-Петербурга, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, податкова соціальна пільга застосовується один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

Необхідно також підкреслити, що податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу платникові податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). При цьому платник податку подає працедавцеві заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги.

Суттєві зміни внесено щодо порядку декларування доходів громадян. Так, річна декларація про майновий стан і доходи (податкова декларація) подається платником податку, якщо він:

- зобов'язаний подавати таку декларація згідно з нормами Закону № 889 або інших законів;
- має право подати таку декларацію для отримання податкового кредиту.

Відповідно до Закону № 889 обов'язок платника податку з подання декларації вважається виконаним, якщо він отримував доходи виключно від податкових агентів, зобов'язаних подавати звітність з цього податку у встановленому порядку.

Податковий агент — це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи нерезидент або його представництво, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність органам державної податкової служби відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм закону. Податковим агентом, зокрема, є фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності, яка використовує найману працю інших фізичних осіб, щодо виплати заробітної плати (інших виплат та винагород) таким іншим фізичним особам.

Для фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності — застосовуються три способи оподаткування доходів, одержуваних ними від здійснення підприємницької діяльності, кожен з яких регулюється відповідними нормативно-правовими актами й має певні обмеження та переваги, а також різний порядок оподаткування таких доходів, ведення обліку доходів і витрат та порядок подання звітності. Тому кожна фізична осо-

ба — суб'єкт підприємницької діяльності самостійно за своїм бажанням може обрати той із можливих способів оподаткування, який найбільше відповідає особливостям та умовам здійснення його підприємницької діяльності.

Оподаткуванням доходом фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, одержаним від здійснення підприємницької діяльності без створення юридичної особи, вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між валовим доходом (виручкою у грошовій та натуральній формі) і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержаним у відповідному звітному періоді доходом. Для забезпечення правильного визначення оподатковуваного доходу фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані вести облік доходів і витрат, безпосередньо пов'язаних з їх одержанням, та подавати до податкового органу у визначеному порядку податкові декларації.

Податок фізичним особам — суб'єктам підприємницької діяльності обчислюється податковими органами на підставі поданих ними в установленому порядку податкових декларацій, в яких зазначається очікуваний (оціночний) у поточному році дохід або фактично одержані у звітному календарному році доходи, матеріали перевірок, проведених податковими органами, отриманих від фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності відомостей про виплачені їм доходи і утриманий або не утриманий податок (із зазначенням підстави для неутримання). Обчислений таким чином податок сплачується протягом календарного року авансовими платежами в установлені терміни, а в кінці року проводиться остаточний розрахунок суми податку з фактично отриманого ними доходу з урахуванням сплаченого протягом звітного календарного року авансовими платежами податку.

Додатково нараховані за остаточними розрахунками суми податку підлягають сплаті не пізніше одного місяця з дня одержання податкового повідомлення податкового органу, а зайво сплачені суми податку підлягають поверненню платнику не пізніше одного місяця після проведення остаточного розрахунку шляхом зарахування на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом на адресу, зазначену у декларації, або за заявою платника зараховуються в рахунок майбутніх платежів.

Декларації до податкового органу фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності подають щокварталу наростаючим підсумком з початку року у встановлені законом строки (протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, тобто не пізніше: 10 травня — за I квартал, 9 серпня — за перше півріччя, 9 листопада — за 9 місяців, 9 лютого наступного року — за звітний

рік). У декларації наростаючим підсумком зазначаються загальні суми одержаного доходу, витрат і сплаченого податку за звітний календарний рік або інший період, за який здійснюється оподаткування (оподатковуваний період).

Якщо громадянин здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи з продажу товарів і надання супутних такому продажу послуг на ринках, сплачуючи згідно з чинним законодавством ринковий збір, тоді він має право самостійно обрати спосіб оподаткування доходів, одержаних від цієї діяльності, за фіксованим розміром податку шляхом придбання патенту за умови, що:

- кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником фіксованого податку, не перевищує п'яти;
- валовий дохід такої фізичної особи від самостійного здійснення підприємницької діяльності або з використанням найманої праці за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, не перевищує семи тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (119000 грн).

Тобто, враховуючи зазначене, для обрання такого способу оподаткування торгівля саме на ринку зі сплатою ринкового збору в установленому чинним законодавством порядку та не перевищення вищезазначеного розміру валового доходу такого громадянина за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, є одними з основних умов.

Щоб одержати патент, платник податку подає до податкового органу заяву, складену у довільній формі, яка обов'язково має містити інформацію про місце здійснення підприємницької діяльності, оскільки розміри фіксованого податку встановлюються відповідною місцевою радою залежно від територіального розташування місця торгівлі (ринку), а також перелік осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку, або членів його сім'ї, які беруть участь у здійсненні підприємницької діяльності, та їхні ідентифікаційні номери, інформацію про доходи фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності від здійснення підприємницької діяльності за останні 12 місяців або про неотримання таких доходів. Подається також документ, що засвідчує сплату фіксованого податку в розмірі, встановленому відповідною місцевою радою для самостійного здійснення діяльності, або в розмірі, збільшеному на 50% на кожну особу, зазначену у заяві, у разі залучення до підприємницької діяльності найманих працівників чи членів сім'ї.

Відповідальність за достовірність даних, зазначених у заяві, несе платник податку відповідно до законодавства України. Для зазначення в заяві розміру одержаного валового доходу такий платник податку повинен вести особистий облік доходів у зручній для нього формі.

Патент про сплату фіксованого податку податковий орган зобов'язаний видати протягом трьох податкових днів.

На підставі цієї заяви заповнюється патент, в якому зазначаються сума фіксованої плати та місце здійснення підприємницької діяльності фізичною особою. Патент видається на строк від одного до дванадцяти календарних місяців за вибором платника фіксованого податку. У разі продовження терміну дії патенту на зворотному боці оригіналу патенту за підписом керівника, а в разі його відсутності — заступника керівника державної податкової інспекції, що видала патент, робиться відповідна відмітка на підставі документа про сплату фіксованого податку.

Розмір фіксованого податку, який встановлює відповідна місцева рада залежно від територіального розташування місця торгівлі, не може бути меншим 20 грн та більшим 100 грн за календарний місяць для громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність самостійно.

У разі коли платник фіксованого податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням праці найманих осіб або за участю у підприємницькій діяльності членів його сім'ї, розмір фіксованого податку, встановлений місцевою радою для самостійного здійснення ним підприємницької діяльності, збільшується для такого платника податку на 50% за кожен особу, оскільки наймані працівники розширюють базу оподаткування такого платника податку.

Громадянин за бажанням може придбати патент на здійснення підприємницької діяльності на всій території України. Для одержання такого патенту фіксований податок встановлено в розмірі 100 грн на місяць.

Заяву (із зазначенням, зокрема, доходу платника фіксованого податку від здійснення підприємницької діяльності за останні 12 місяців, що передують місяцю придбання (продовження) патенту) для своєчасного отримання патенту або продовження терміну його дії, а також документ про сплату фіксованого податку необхідно подати податковому органу завчасно, оскільки здійснення підприємницької діяльності без патенту тягне за собою адміністративну відповідальність суб'єктів підприємницької діяльності.

Патент може бути скасований (з його вилученням) за рішенням керівника податкового органу до закінчення строку його дії, якщо:

- за дорученням або від імені платника фіксованого податку здійснюється торгівля особою, відомості про яку не внесені до патенту. У цьому випадку громадянин-підприємець позбавляється права застосовувати фіксовану ставку податку протягом 12 календарних місяців, наступних за місяцем вчинення порушення, та сплачує штраф у розмірі повної суми фіксованого податку в розрахунок за місяць за кожен особу, відомості про яку не внесені до патенту;

- платник фіксованого податку, особи, які перебувають з ним у трудових відносинах, а також члени його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності, здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними та тютюновими виробами (застосування фіксованого податку при здійсненні торгівлі лікєро-горілчаними та тютюновими виробами не дозволяється). У цьому випадку громадянин-підприємець притягається до відповідальності згідно із законодавством України.

Якщо платник фіксованого податку протягом календарного року має будь-які інші доходи (крім тих, що обкладаються фіксованим податком), вони оподатковуються в загальному порядку.

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте економічну суть оподаткування доходів громадян.
2. Дайте визначення: платники, об'єкт, пільги, терміни сплати ставки та податковий кредит.
3. Вкажіть шляхи реформування прибуткового оподаткування громадян.
4. Алгоритм здійснення розрахунку податку з доходів фізичних осіб.
5. Фіксований податок з фізичних осіб-приватних підприємців.

3.1.3. Єдиний податок для суб'єктів малого бізнесу

Згідно Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» встановлено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для таких суб'єктів малого підприємництва: фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень; юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно- правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн гривень. Середньооблікова чисельність працюючих для суб'єктів малого підприємництва визначається за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх його працівників, у тому числі тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відособлених підрозділів.

Виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з прода-

жу продукції (товарів, робіт, послуг). Суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування — за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантаженою продукцією, крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами.

У разі здійснення операції з продажу основних фондів виручкою від реалізації вважається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу.

Суб'єкти малого підприємництва — фізичні особи мають право самостійно обирати спосіб оподаткування доходів за єдиним податком шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку.

Ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва — фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не може становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць.

У разі коли фізична особа — суб'єкт малого підприємництва здійснює кілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, нею купується одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки.

У разі коли платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю у підприємницькій діяльності членів його сім'ї, ставка єдиного податку збільшується на 50 відсотків за кожну особу.

Суб'єкт підприємницької діяльності — фізична особа, яка сплачує єдиний податок, звільняється від обов'язку нарахування, відрахування та перерахування до державних цільових фондів зборів, пов'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї.

Суб'єкт підприємницької діяльності — фізична особа сплачує єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку у таких розмірах:

- до місцевого бюджету — 43 відсотки;
- до Пенсійного фонду України — 42 відсотки;
- на обов'язкове соціальне страхування — 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення — 4 відсотки) для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

Доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладаються єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника та

осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань, як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Суб'єкт підприємницької діяльності — юридична особа, яка перейшла на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку:

- 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України «Про податок на додану вартість»;
- 10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи сплачують єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку у таких розмірах:

- до Державного бюджету України — 20 відсотків;
- до місцевого бюджету — 23 відсотки;
- до Пенсійного фонду України — 42 відсотки;
- на обов'язкове соціальне страхування — 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення — 4 відсотки) для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

Платники єдиного податку — юридичні особи ведуть податковий облік за тими податками, платниками яких вони є згідно з Указом.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва може застосовуватися поряд з діючою системою оподаткування, обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір суб'єкта малого підприємництва.

Для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єкт малого підприємництва подає письмову заяву до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації. Суб'єкт малого підприємництва — юридична особа обов'язково зазначає, яку ставку єдиного податку ним обрано.

Заява подається не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) за умови сплати всіх установле-

них податків та обов'язкових платежів за попередній звітний (податковий) період.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності може бути прийняте не більше одного разу за календарний рік.

Орган державної податкової служби зобов'язаний протягом десяти робочих днів видати безоплатно свідоцтво про право сплати єдиного податку або надати письмову мотивовану відмову.

Відмову від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та повернення до раніше встановленої системи оподаткування суб'єкти малого підприємництва можуть здійснювати з початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) у разі подання відповідної заяви до органів державної податкової служби не пізніше ніж за 15 днів до закінчення попереднього звітного (податкового) періоду (кварталу).

За результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи подають до органу державної податкової служби до 20 числа місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, розрахунки про сплату єдиного податку, акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків, розрахунок про сплату податку на додану вартість, а також платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів. Суб'єкт малого підприємництва — юридична особа зобов'язана вести книгу доходів та витрат і касову книгу.

У разі порушення вимог, установлених статтею 1 Указу, платник єдиного податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу).

Суб'єкти малого підприємництва несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум єдиного податку згідно із законодавством України.

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

- податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків;
- податку на прибуток підприємств;
- податку з доходів фізичних осіб (для фізичних осіб — суб'єктів малого підприємництва);
- плати (податку) за землю;
- збору на спеціальне використання природних ресурсів;
- зборів на загальнообов'язкове соціальне страхування;
- комунального податку;
- податку на промисел;

- збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;
- внесків до Фонду соціального страхування на випадок безробіття;
- плати за патенти згідно із Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Новостворені та зареєстровані в установленому порядку суб'єкти малого підприємництва, які подали до державної податкової служби за місцем їх реєстрації заяву на право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, вважаються суб'єктами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з того кварталу, в якому проведено їх державну реєстрацію.

Суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи — платники єдиного податку мають право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати для проведення розрахунків із споживачами.

Порядок ведення спрощеного обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва відповідно до Указу затверджується Міністерством фінансів України.

Дія Указу не поширюється на: суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється дія Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» в частині придбання спеціального патенту;

- довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи;
- суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам — учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків;
- фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними та тютюновими виробами, паливно-мастильними матеріалами;
- спільну діяльність, визначену пунктом 7.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Питання для самоконтролю

1. Суб'єкти єдиного податку.
2. Перелік податків і зборів, в рахунок яких сплачується єдиний податок.
3. Особливості сплати і нарахування єдиного податку для юридичних осіб.
4. Особливості сплати і нарахування єдиного податку для фізичних осіб.

3.1.4. Вплив внесків на обов'язкове соціальне страхування на доходи платників

В Україні система соціального страхування складається з пенсійного страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, страхування на випадок безробіття, медичного страхування. Проте, на сьогоднішній день діють тільки чотири види обов'язкового соціального страхування, окрім медичного страхування, запровадження якого супроводжується серйозними проблемами як законодавчого так і організаційного характеру.

Пенсійний фонд України є центральним органом виконавчої влади, що здійснює управління фінансами пенсійного забезпечення.

Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є:

1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи. Об'єктом оподаткування є: фактичні витрати на оплату праці працівників, які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі. Ставка збору у 2008 році — 33,2 відсотки від об'єкта оподаткування.

Для підприємств, установ і організацій, де працюють інваліди, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування визначається окремо за ставкою 4 відсотки від об'єкта оподаткування для працюючих інвалідів та за ставкою 33,2 відсотки від об'єкта оподаткування для інших працівників такого підприємства (якщо кількість інвалідів становить не менше 50 відсотків загальної чисельності працюючих, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування визначається за ставкою 4 відсотки для всіх працівників).

2) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують(не використовують) працю найманих працівників, а також адвокати, їх помічники, приватні нотаріуси, інші особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності і займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу. Об'єктом оподаткування є сума оподаткованого доходу (прибутку).

3) фізичні особи, які працюють на умовах трудового договору, та фізичні особи, які виконують роботи згідно з цивільно-правовими договорами, в тому числі члени творчих спілок, творчі працівники. Об'єктом оподаткування є сума оподаткованого доходу.

Ставка збору у 2008 році — 2 відсотки від об'єкта оподаткування.

Для платників збору, які мають статус державного службовця або працюють на посадах, робота на яких зараховується до трудового стажу, що дає право на одержання пенсії відповідно до законів України «Про державну службу», «Про прокуратуру», «Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів», «Про наукову і науково-технічну діяльність», «Про статус народного депутата України», «Про Національний банк України», Митного кодексу України, Положення про помічника-консультанта народного депутата України, ставки збору становлять:

1 відсоток від об'єкта оподаткування, з частини сукупного оподаткованого доходу, що не перевищує 150 гривень; 2 відсотки від об'єкта оподаткування, з частини сукупного оподаткованого доходу в розмірі від 151 до 250 гривень; 3 відсотки від об'єкта оподаткування, з частини сукупного оподаткованого доходу в розмірі від 251 до 350 гривень; 4 відсотки від об'єкта оподаткування з частини сукупного оподаткованого доходу в розмірі від 351 до 500 гривень; 5 відсотків від об'єкта оподаткування, з частини сукупного оподаткованого доходу в розмірі понад 501 гривню.

- 4) юридичні та фізичні особи, що здійснюють операції з купівлі-продажу валют. Об'єктом оподаткування є сума операції з купівлі-продажу валют. Ставка збору — 0,5 відсотка від об'єкта оподаткування.
- 5) суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота, платини і дорогоцінного каміння. Об'єктом оподаткування є вартість реалізованих ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння. Ставка збору — 5 відсотків від об'єкта оподаткування.
- 6) юридичні та фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів, крім легкових автомобілів, якими забезпечуються інваліди, та тих автомобілів, які переходять у власність спадкоємцям за законом. Об'єктом оподаткування є вартість легкового автомобіля. Ставка збору — 3 відсотки від об'єкта оподаткування.
- 7) суб'єкти підприємницької діяльності (у тому числі нерезиденти) — виробники та імпортери тютюнових виробів. Об'єктом оподаткування є кількість вироблених ними тютюнових виробів (крім тих, які експортуються), що підлягають продажу, обміну на інші товари, безоплатній передачі або з частковою їх оплатою, та кількість тютюнових виробів, що ввозяться на митну територію України. Ставка збору — 1,5 гривні за 1000 шт. цигарок без фільтру та 2,5 гривні за 1000 шт. цигарок з фільтром.
- 8) підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та фізичні особи, які купують нерухоме майно, за винятком державних підприємств, установ і організацій, що купують нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів; установ та організацій іноземних дер-

жав, що користуються імунітетами та привілеями згідно із законами та міжнародними договорами України, а також громадян, які купують житло або перебувають у черзі на одержання житла, або купують житло вперше. Об'єктом оподаткування є вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна. Ставка збору — 1 відсоток від об'єкта оподаткування .

- 9) підприємства, установи та організації, фізичні особи, які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку, а також оператори цього зв'язку, які надають свої послуги безоплатно.

Об'єктом оподаткування є вартість будь-яких послуг стільникового рухомого зв'язку, сплачена споживачами цих послуг оператору, що їх надає. Не може бут дію — та телевізійними станціями; передавання або прийом інформації за и об'єктом оподаткування: транслявання програм радіомогою радіозв'язку, мережами відомчого чи технологічного зв'язку, що не мають автоматичної комутації з мережею зв'язку загального користування; користування радіотелефонами та радіо подовжувачами, підключеними до номерів квартирних телефонів. Ставка збору — 6 відсотків від об'єкта оподаткування.

Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

Фонд створюється для управління страхуванням на випадок безробіття, провадження збору та акумуляції страхових внесків, контролю за використанням коштів, виплати забезпечення та надання соціальних послуг. Фонд є цільовим централізованим страховим фондом, некомерційною самоврядною організацією. Держава є гарантом забезпечення застрахованих осіб та надання їм відповідних соціальних послуг Фондом. Кошти Фонду не включаються до складу Державного бюджету України.

Страхованню на випадок безробіття підлягають особи, які працюють на умовах трудового договору, включаючи тих, які проходять альтернативну службу, а також тих, які працюють неповний робочий день або неповний робочий тиждень.

Страхованню на випадок безробіття не підлягають: працюючі пенсіонери та особи, які отримали право на пенсію; іноземці та особи без громадянства, які тимчасово працюють за наймом в Україні, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України. Страхувальниками є роботодавці і застраховані особи.

Розмір внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: для роботодавців — 1,3 відсотка суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників; для найманих працівників — 0,5 відсотка суми оплати праці; на підприємствах та в громадських організаціях інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50 відсотків загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд

оплати праці таких інвалідів становить не менше 25 відсотків суми витрат на оплату праці, роботодавці звільняються від сплати внесків у частині витрат на оплату праці найманих працівників-інвалідів; для осіб, які беруть участь у загальнообов'язковому державному соціальному страхуванні на добровільних засадах — 1,8 відсотка суми оподатковуваного доходу (прибутку).

Фонд соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

Фонд є органом, який здійснює керівництво та управління загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням; провадить збір та акумуляцію страхових внесків та інших коштів; надає матеріальне забезпечення та соціальні послуги, а також здійснює контроль за використанням цих коштів.

Суб'єктами страхування від тимчасової втрати працездатності є застраховані громадяни, а в окремих випадках — члени їх сімей та інші особи, страхувальники та страховик.

Застрахованою є фізична особа, на користь якої здійснюється страхування. Страхувальниками є роботодавці і застраховані особи.

Розмір внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням: для роботодавців — 1,5 відсотка суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників; для роботодавців на підприємствах, де кількість інвалідів становить не менше 50 відсотків загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше 25 відсотків суми витрат на оплату праці, — окремо 0,7 відсотка суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників-інвалідів та 2,9 відсотка суми фактичних витрат на оплату праці інших працівників; 0,5 відсотка — для найманих працівників, які мають заробітну плату нижче прожиткового мінімуму для працездатних осіб та найманих працівників-інвалідів, які працюють на підприємствах; 1 відсоток — для найманих працівників, які мають заробітну плату більше прожиткового мінімуму; для осіб, які беруть участь у загальнообов'язковому державному соціальному страхуванні на добровільних засадах — 3,4 відсотка суми оподатковуваного доходу (прибутку).

Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Розмір страхового внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесено підприємство, знижки до нього чи надбавки (за високі рівні травматизму, професійної захворюваності та неналежний стан охорони праці). Існують 67 класів професійного ризику виробництва, і в залежності від класу встановлені страхові тарифи (до

2005 року діяли ставки від 0,84 для 1 класу до 13,8 для 67 класу, з 1 січня 2006 р. Відповідно від 0,66% до 13,6%).

Питання для самоконтролю

1. Види відррахувань до державних цільових фондів.
2. Збір на обов'язкове пенсійне страхування.
3. Збір на обов'язкове соціальне страхування.
4. Інші види відррахувань.

3.2. Податки на споживання

3.2.1. Податок на додану вартість

ПДВ — це один із самих розповсюджених універсальних акцизів у світі. Започатковано оподаткування доданої вартості у Франції у 1955 р. Теорію цього податку і механізм застосування запропонував французький економіст Лоре. Найбільший вплив і розповсюдження ПДВ отримав у 1957 році у зв'язку з створенням Європейського економічного співтовариства. Всі країни, що входять в співтовариство, застосовують ПДВ. Більш того, це єдина форма універсального акцизу, яку їм дозволено застосовувати.

Особливістю ПДВ, на відміну від податку з обороту, є те, що він не поширюється на додану вартість, яка вже була раніше оподаткована. Хоча податок стягується багаторазово, він охоплює щоразу тільки новостворену вартість. Він не складний в обчисленні, забезпечує сталі надходження, оскільки додана вартість досить стабільний показник.

Надходження ПДВ рівномірно розповсюджуються по території країни, що частково вирішує проблему взаємовідносин між центральним і місцевим бюджетами.

При розрахунку ПДВ в світовій практиці використовують чотири методи його визначення:

- прямий адитивний, або бухгалтерський;
- непрямий адитивний;
- метод прямого відррахування;
- метод непрямого відррахування, або метод податкового кредиту.

Якщо умовно позначити ставку податку через R , то формули розрахунку податку, згідно перерахованим методам, будуть мати вигляд:

$$R(V+M) = \text{ПДВ};$$

$$RV + RM = \text{ПДВ};$$

$$R(B - Z) = \text{ПДВ};$$

$$RB - RZ = \text{ПДВ},$$

де V — частина доданої вартості, що дорівнює вартості працевтрат;
 M — частина доданої вартості, що дорівнює прибутку фірми;
 B — вартість вироблених товарів;
 Z — та частина собівартості, що не є доданою вартістю, тобто ціна елементів оборотного капіталу, що придбані зі сторони (виробничі витрати).

Найбільше розповсюдження отримав четвертий метод. Його використання не потребує визначення доданої вартості. Замість цього застосовується ставка до її компонентів (витратам та виробленій продукції).

Даний метод розрахунку ПДВ дозволяє застосувати ставку податку безпосередньо при угоді, що дає переваги технічного і юридичного характеру. Найявність податкової накладної, в якій відображаються податки, стає найважливішим і принциповим моментом здійснення угоди і інформації про податкові зобов'язання фірми.

І, звичайно, використання податкової накладної з вказуванням здійсненої угоди дає можливість слідкувати за рухом товару з метою перевірки.

Перший і другий методи розрахунку податку, тобто методи, що засновані на балансах, потребують визначення прибутку. Але оскільки в балансах компаній здійснені операції продажу не поділяються за видами товарної продукції у відповідності з діючими ставками податку, а також не виокремлюються по видам товарів закупки, то стає очевидним, що в цьому випадку може застосовуватись лише єдина ставка податку на додану вартість. Четвертий же метод дозволяє використовувати диференційну ставку податку. Що стосується третього методу, тобто застосування ставки податку до показника, що отримується в результаті вирахування витрат з вартості продукції, що випускається то він зручний лише для єдиної ставки податку.

На практиці для компаній є надзвичайно незручним розраховувати додану вартість щомісячно, оскільки обсяги купівлі і продажі можуть значно коливатися у часі. Фірми можуть мати великі запаси, які змінюються в залежності від сезонних коливань. Таким чином, на сьогоднішній день четвертий метод, або, як його ще іноді називають, «інвойсний», найбільш поширений. Податкові зобов'язання можуть розраховуватись щотижня, щомісяця, щокварталу або щорічно. Цей метод дозволяє найбільш повно охопити товари і використовувати більш ніж одну ставку.

Застосування ПДВ базується на принципах місця призначення та країни походження: згідно принципу місця призначення ПДВ стягується з усіх товарів і послуг, які були ввезені до країни для кінцевого споживання. Базою оподаткування ПДВ в рамках всієї економіки є ВВП — валові інвестиції $+(-)$ сальдо експорту (імпорту).

Відповідно до принципу країни походження оподатковуються товари, які виробляються в даній країні. Згідно цього принципу оподатковується експорт і не оподатковується імпорт. По суті ПДВ згідно цього принципу виступає податком на виробництво продукції. Базою оподаткування ПДВ виступає ВВП – ВІ (валові інвестиції). Цей принцип ПДВ почав застосовуватися в країнах Європейського союзу з 1993 р.

Податок на додану вартість був введений в Україні в 1992 році Декретом Кабінету Міністрів України. Діюча система розрахунку ПДВ була введена у 1997 р. із прийняттям Закону України «Про податок на додану вартість» (введений у дію з 1 жовтня 1997 р.) із змінами і доповненнями.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, а також імпорт та експорт товарів та послуг.

Платниками цього податку є будь-яка особа, яка:

- а) здійснює або планує здійснювати господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник цього податку. Така реєстрація провадиться за її заявою.
- б) підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку. Зокрема, обов'язковій реєстрації як платник податку особа підлягає у разі, коли загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує встановлену Законом України «Про податок на додану вартість» межу у розмірі 300 тисяч гривень.
- в) імпортує товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають оподаткуванню цим податком згідно з нормами зазначеного Закону.

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

База оподаткування операції з поставки товарів (послуг) для нарахування ПДВ визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), згідно із законами України з питань оподаткування (за винятком податку на додану вартість, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку, що включається до ціни товарів (послуг)).

Звітним податковим документом, що одночасно є і розрахунковим документом є податкова накладна, яку платник податків зобов'язаний

видавати покупцю на його вимогу. Крім того, у товарних чеках чи інших розрахункових документах, що зобов'язаний видавати продавець, повинна вказуватися сума ПДВ.

ПДВ становить 20 відсотків бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг). При експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка податку становить «0» відсотків до бази оподаткування. Нульова ставка податку не застосовується, якщо товари (супутні послуги), що експортуються, звільнюються від оподаткування (наприклад, поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, які виконують функції роздаточних пунктів, у порядку і за переліком продуктів, встановленими Кабінетом Міністрів України; поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України; поставки послуг з виховання та освіти дітей дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури; послуг з дошкільного виховання, початкової, середньої, професійно-технічної та вищої освіти закладами, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на поставку таких послуг, незалежно від їх організаційно-правового статусу та форми власності, згідно з переліком таких послуг, визначеним Кабінетом Міністрів України; поставки товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України тощо.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду. При позитивному значенні розрахована сума підлягає перерахуванню до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду. При від'ємному значенні розрахованої суми така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди, а при його відсутності — зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

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

Якщо ж платник податку купує (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які,

згідно із законом, не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не включаються до складу податкового кредиту такого платника. Порядок нарахування податку на додану вартість:

Для товарів, що обкладаються митом і акцизним збором:

$$\Sigma \text{ПДВ} = (\text{Митн. варт.} + \Sigma \text{мита} + \Sigma \text{акцизу}) \cdot 20\%/100\%.$$

Для товарів, що обкладаються тільки митом:

$$\Sigma \text{ПДВ} = (\text{Митн. варт.} + \Sigma \text{мита}) \cdot 20\%/100\%.$$

Для товарів, що оподатковуються тільки акцизом:

$$\Sigma \text{ПДВ} = (\text{Варт. товару} + \Sigma \text{акцизу}) \cdot 20\%/100\%.$$

Для товарів, що не обкладаються ні митом, ні акцизом:

$$\Sigma \text{ПДВ} = \text{Варт. товару} \cdot 20\%/100\%.$$

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте економічна суть податку на додану вартість.
2. Назвіть методи розрахунку доданої вартості та принципи застосування ПДВ.
3. Дайте визначення платника, бази оподаткування, об'єкта, термінів сплати, пільг згідно Закону України «Про ПДВ» № 168/97-ВР від 03.04.1997.

3.2.2. Акцизний збір

Акцизний збір був введений на Україні в 1992 році. Його введення переслідувало мету збільшити доходи бюджету за рахунок оподаткування високорентабельних товарів непершої необхідності, які споживаються здебільшого населенням з рівнем доходів вище середнього. На відміну від податку на додану вартість, акцизним збором оподатковуються виключно товари і не оподатковуються роботи і послуги. Об'єктом оподаткування акцизним збором є повна вартість товарів, в той час як ПДВ нараховується тільки на її частину — додану вартість. Кожна група підакцизних товарів має визначену ставку, в той час як ПДВ стягується за універсальною ставкою.

Акцизний збір менше впливає на загальний рівень цін в країні, оскільки перелік підакцизних товарів є досить незначним. З цієї ж причини і його фіскальне значення набагато нижче, ніж у ПДВ. Однак, він має значний вплив на структуру споживання. Адже нерівномірне і досить значне підвищення цін при стягненні акцизного збору зменшує обсяг споживання в кількісному виразі. Цю властивість держава використовує, зокрема, для обмеження споживання алкогольних і тютюнових

виробів. Акцизний збір сплачується лише один раз, в той час як ПДВ — на всіх етапах руху товарів. З точки зору соціальної справедливості акцизний збір має переваги над ПДВ, оскільки підакцизні товари споживаються, як правило, заможними верствами населення, що пом'якшує регресивність ПДВ, основний тягар якого розподіляється між широкими верствами населення.

Акцизи — це податки, які встановлюються у вигляді надбавки до ринкової ціни, вони характерні для системи ринкового ціноутворення, при якому держава майже не втручається в цей процес. Вона встановлює тільки надбавку до ціни, що характеризує її дохід, який вона відсікає від обсягу реалізації товару. Розрізняють фіксовані і пропорційні ставки акцизів.

Фіксований акциз встановлюється на 1 пачку сигарет незалежно від їх сорту і ціни реалізації. Такі акцизи створюють стабільну доходну базу бюджету, бо не залежать від коливання цін, попиту і пропозиції. Держава не втрачає при падінні цін, однак і не має додаткових надходжень при їх зростанні. Пропорційні ставки акцизів встановлюються у % до обсягу реалізації і на відміну від фіксованих, вони реагують на всі коливання цін на ринку. Державі вигідно використовувати саме пропорційні ставки при тенденції до зростання цін в умовах інфляції, бо тоді їх дохід не знецінюється.

Залежно від охоплення переліку товарів оподаткуванням акцизи поділяються на специфічні та універсальні.

Специфічні встановлюються на окремі види товарів (лікеро-горілчані, автомобілі).

Універсальні встановлені для всього переліку реалізації товарів і послуг.

Історично спочатку виникли специфічні акцизи. Перехід до універсальних акцизів пов'язаний з тим, що перелік товарів, які оподатковуються акцизами, постійно розширювався, і тому економічно вигідніше було переходити до загального оподаткування товарів і послуг, ніж встановлювати ставки і обраховувати податок по окремим товарам.

Перша форма універсального акцизу — податок на купівлю/продаж. Суть цього податку полягає в тому, що оподатковується сукупний обсяг відповідно продажу чи купівлі товарів.

Друга форма — податок з обороту, який охопив оподаткуванням як товарний оборот так і послуги.

При цих двох формах оподаткування відбувається на всіх стадіях виробництва і реалізації, т.ч. воно є багаторазовим. Така система оподаткування має кумулятивний характер (податок накручується на податок на кожній стадії — це основний недолік податку з обороту).

З розвитком спеціалізації і кооперації ступінь кумулятивності зростав, і цей податок став гальмом НТП. Тому було розроблено податок на додану вартість (ПДВ), яким оподатковується лише знову створена вартість.

Платниками акцизного збору є:

- а) суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші відокремлені підрозділи) — виробники підакцизних товарів на митній території України (діють відповідно до загального податкового законодавства України);
- б) нерезиденти, які здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на митній території України безпосередньо або через їх постійні представництва чи осіб, прирівняних до них згідно із законодавством (діють відповідно до загального податкового законодавства України і відповідно до міжнародних договорів щодо оподаткування);
- в) будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари. Умовою сплати АЗ є надання митниці копії платіжного доручення на загальну вартість обов'язкових платежів, які повинні бути сплаченими до державного бюджету. Товар ввозиться за акцизною вантажною митною декларацією, до якої додаються:
 - зовнішньоекономічний договір;
 - дві копії платіжного доручення;
 - примірник заявки розрахунку з оцінкою податкової інспекції про суму фактично сплаченого акцизного збору під час купівлі марок АЗ.
- г) фізичні особи — резиденти або нерезиденти, які ввозять (пересилають) підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального або несупроводжувального багажу, а також фізичні особи, які одержують такі підакцизні речі (предмети), переслані (надіслані) з-за митного кордону України у вигляді поштових чи інших відправлень або несупроводжувального багажу, в обсягах або вартістю, що перевищують норми безмитного провозення (пересилання) для таких фізичних осіб, визначені митним законодавством;
- д) юридичні або фізичні особи, які купують (одержують в інші форми володіння, користування або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів.

Об'єктом оподаткування є:

- 1) обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безплатної передачі товарів — (продукції) або з частковою їх оплатою;
- 2) обороти з реалізації (передачі) товарів (продукції) для власного споживання, промислової переробки, а також для своїх працівників;
- 3) вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України; залежить від митної вартості товарів.

Акцизний збір обчислюється:

- а) за ставками у процентах до обороту з продажу:
- товарів, що вироблені на митній території України, — виходячи з їх вартості, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами на товари, які він виробляє, без податку на додану вартість та акцизного збору;
 - товарів, що імпортуються на митну територію України, — виходячи з їх вартості, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, без податку на додану вартість та акцизного збору (але не менше митної вартості таких товарів з урахуванням сум звізного мита без податку на додану вартість та акцизного збору);
- б) у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції);
- в) одночасно за ставками у процентах до обороту з продажу та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

Ставки акцизного збору є єдиними на всій території України. Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу підакцизних товарів (продукції) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що настала раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника акцизного збору як оплата товарів (продукції), що продаються, а у разі продажу товарів (продукції) за готівкові кошти — дата їх оприбуткування в касі платника акцизного збору;
- або дата відвантаження (передачі) товарів (продукції).

Акцизний збір не справляється:

- з товарів, що були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України. Товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України в разі, коли їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною вантажною декларацією;
- з підакцизних товарів, що імпортуються на митну територію України, якщо з таких товарів згідно із законодавством України не справляється податок на додану вартість у зв'язку із звільненням, передбаченим для окремих видів товарів;
- не підлягає оподаткуванню оборот з реалізації легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, оплата вартості яких провадиться органами соціального забезпечення, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога, міліція тощо) за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України;
- при вивезенні з митної території України підакцизної продукції, набутої інвестором у власність на умовах угоди про розподіл продукції;
- підакцизні товари, які переміщуються через митну територію транзитом;

- з інших товарів.

Суми акцизного збору, що підлягають сплаті, визначаються платниками самостійно виходячи з обсягів реалізованих підакцизних товарів (продукції) за встановленими ставками.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують підакцизні товари (продукцію), в обов'язковому порядку при перетинанні кордону їх декларують і подають органам митного контролю декларацію у двох примірниках, один з яких цими органами надсилається до податкових інспекцій за місцезнаходженням суб'єктів підприємницької діяльності, для справляння акцизного збору.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які ввезли (імпортували) на митну територію України підакцизні товари (продукцію) без сплати акцизного збору, подають до органів податкової служби до 15 числа місяця, що настає за звітним, щомісячний звіт про обсяги продажу ввезених (імпортованих) підакцизних товарів (продукції) та розміри одержаних з покупців і перерахованих до бюджету сум акцизного збору, а також про обсяги переданих товарів, ввезених (імпортованих) в інтересах інших суб'єктів підприємницької діяльності, і утриману суму акцизного збору.

Платники акцизного збору, а також податкові агенти несуть відповідальність за правильність обчислення і своєчасність стягнення та сплати акцизного збору до бюджету відповідно до чинного законодавства України. Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати акцизного збору здійснюється податковими інспекціями відповідно до Законів України.

У світі є три основні системи стягнення акцизного податку: адвалорна, специфічна і змішана.

Адвалорна (або процентна) система базується на існуванні відсоткової ставки акцизу до вартості продукції, а відрахування до бюджету залежать від цінової характеристики.

Специфічна система передбачає існування єдиної або багаторівневої фіксованої (певна сума грошей на одиницю продукції) ставки акцизу. Розмір ставки не залежить від ціни продукту, а лише від обсягу реалізованої продукції.

Змішана (комбінована) система, як свідчить назва, об'єднує дві попередні: фіксована ставка доповнюється адвалорною (відсотковою). Розмір складової може варіюватися залежно від конкретної ринкової ситуації.

Суму акцизного збору визначають за формулами:

$$\Sigma \text{Акц.зб.} = [(C/v + \text{Приб.}) \cdot \text{Ставка акц.зб.} \%] : 100\%$$

$$\Sigma \text{Акц.зб.імпорт.} = [(\text{Митна варт.тов.} + \text{Мито}) \cdot \text{Ставка акц.зб.} \%] : 100\%$$

Декретом КМУ від 26.12.92 р. зі змінами і доповненнями закріплені такі види звільнень від акцизного збору:

1. Акцизний збір не справляється з товарів, що були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України. Товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України в разі, коли їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною вантажною декларацією.
2. Акцизний збір не справляється з підакцизних товарів, що імпортуються на митну територію України, якщо з таких товарів згідно із законодавством України не справляється податок на додану вартість у зв'язку із звільненням, передбаченим для транзитних товарів, товарів на митних складах, реекспортованих товарів, товарів, що спрямовуються до магазинів безмитної торгівлі, товарів, що призначаються для переробки під митним контролем. У разі коли в зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога надання банківської гарантії чи інша вимога, така вимога застосовується і для цілей акцизного збору. Акцизний збір справляється органами митної служби України з таких товарів, якщо пізніше щодо них виникає зобов'язання із сплати податку на додану вартість.
3. Не підлягає оподаткуванню оборот з реалізації легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, оплата вартості яких проводиться органами соціального забезпечення, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога, міліція тощо) за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України.
4. Акцизний збір не справляється при вивезенні з митної території України підакцизної продукції, набутої інвестором у власність на умовах угоди про розподіл продукції.
5. Звільняється від сплати акцизного збору імпорт призначених для власного використання розвідувальними органами України техніки, устаткування, майна і матеріалів (у тому числі засобів озброєння, спеціальних технічних та інших засобів, вогнепальної зброї та боєприпасів до неї), оплата вартості яких здійснюється зазначеними органами.
6. На період функціонування спеціальних економічних зон на території України, справляння акцизного збору здійснюється з урахуванням особливостей, встановлених законодавством України про спеціальні економічні зони.

При наданні пільг акцизного збору виділяються ті групи товарів (продукції), по яким направляються кошти з бюджету і стягнення збору означало б просто додавання зайвих етапів руху коштів (допомог, дотацій) — спочатку в бюджет, а потім — з нього назад платникам.

На Україні діють особливі умови стягнення акцизного збору по деяких товарах. По більшості товарів сплата акцизного збору відбувається після реалізації цих виробів, і тільки, якщо їх реалізація стабільна, то по окремих

періодах року, тобто, як і в інших країнах світу, застосовується спосіб стягнення податку по факту реалізації товару. Але по двох групах товарів — алкогольні напої та тютюнові вироби — застосовується авансовий спосіб.

Так, в 1996 році в Україні з'являються акцизні марки. Згідно ст. 1 Закону України від 15.09.95 р. № 329/95-ВР «Про акцизний збір на спиртні напої та тютюнові вироби», марка акцизного збору — це спеціальний знак, яким маркуються спиртні напої і тютюнові вироби, і її наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного збору. Однак наявність акцизної марки повинна підтверджуватись документальним забезпеченням в бухгалтерському обліку.

У відповідності з Указом Президента України від 18.09.95 р. № 849/95 «Про введення марок акцизного збору на спиртні напої та тютюнові вироби», реалізація на території України імпортованих спиртних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного збору забороняється. В протилежному випадку товари підлягають конфіскації або знищенню.

Платники акцизного збору і їх посадові особи самостійно несуть відповідальність за правильність і своєчасність сплати даного збору в бюджеті відповідного рівня. Контроль за правильним виконанням нарахувань і своєчасністю сплати покладений на податкові інспекції у відповідності з діючим законодавством.

Система оподаткування акцизним збором має бути диференційована в декількох напрямках:

- сприяння зменшенню споживання продуктів, які шкодять здоров'ю;
- вилучення надприбутку на окремі високорентабельні товари (продукцію), в залежності від споживчих якостей та попиту на них; стимулювання зменшення енергоспоживання та енергетичної залежності.

Вирішення зазначених задач вимагає постійного коригування ставок акцизного збору. Алкогольні напої та тютюнові вироби є продукцією, яка завдає шкоду здоров'ю.

На даний час ставки акцизного збору в країнах ЄС значно перевищують їх рівень в Україні. Так, мінімальне податкове зобов'язання з акцизного збору на тютюнові вироби в Європі регламентовано у розмірі не менше ніж 57% від ціни найбільш уживаної цінової категорії сигарет та 60 євро за 1000 штук.

При цьому в таких країнах як Франція, Великобританія, Португалія, Німеччина та Мальта акцизний збір займає понад 60% в ціні тютюнових виробів.

Водночас в Україні цей показник становить 22% від максимальної роздрібною ціни.

Надзвичайно гострою соціально-економічною проблемою у сфері виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів залишається

наявність тіншового сектору. У зв'язку з цим необхідно вдосконалювати систему контролю з боку державних органів за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Сфера застосування акцизних складів в Україні звужена до місць: виробництва і зберігання етилового спирту, горілки і лікєро-горілочаних виробів. Використовуючи акцизні склади, держави — члени ЄС забезпечують ефективний контроль за обігом усіх підакцизних товарів, а також своєчасне й повне стягнення акцизного податку.

В Україні встановлені правові засади для застосування сукупного мінімального акцизного податку на сигарети (Директива Ради 92/79/ЄЕС), однак поки що не створено правових засад для поступового підвищення частки адвалорної ставки в акцизному зборі на сигарети (Директива Ради 95/59/ЄС).

Отже, можна узагальнити позитивні риси непрямих податків:

- а) забезпечують швидке надходження грошей до бюджету;
 - б) вирішується проблема міжбюджетних відносин за рахунок того, що споживання більш-менш рівномірне в територіальному розрізі, таким чином забезпечуються стабільні податкові надходження від податків на споживання до місцевих бюджетів;
 - в) справляють значний вплив на саму державу. Держава повинна забезпечити умови для розвитку виробництва і сфери послуг, оскільки чим більша реалізація, тим більші надходження до бюджету;
 - г) здійснюють вплив на споживачів регулюючи рівень цін в державі.
- Негативні сторони непрямих податків:
- зворотна пропорційність платоспроможності покупців. Непрямі податки носять регресивний характер відносно доходів.
 - справляння ПДВ призводить до втручання податкових органів у діяльність підприємств.

Історичний розвиток системи оподаткування призвів до поступового розмивання чітких відмінностей між прямими та непрямими податками. Універсальні форми непрямого оподаткування при перенесенні їх з сфери реалізації у сферу виробництва мають багато ознак прямого оподаткування.

Питання для самоконтролю

1. Акцизний збір і особливості його обчислення в Україні. Декрет КМУ «Про акцизний збір» №18-92 від 26.12.1992 (із змінами і доповненнями).
2. Платники акцизного збору.
3. Дайте визначення об'єктів оподаткування.
4. Особливості оподаткування акцизним збором алкогольно-тютюнових виробів. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» №329/95-ВР від 13.02.98 (із змінами і доповненнями).

3.2.3. Мито

Непряме оподаткування передбачає сальдовий розподіл доходів громадян. Чим вищі доходи, тим більше їх залишається на власні потреби, тому, що рівень непрямого оподаткування відносно збалансований самим рівнем споживання. Таким чином, є стимул заробляти більше, і не має побоювань, що держава забере більшу частку додатково отриманих доходів.

В Україні у процесі становлення ринкової економіки непрямі податки виступають інструментом мобілізації валового внутрішнього продукту до Державного бюджету України.

Відповідно до бюджетної класифікації України ввізне та вивізне мито є податками на зовнішню торгівлю, а податок на додану вартість і акцизний збір є внутрішніми податками. Така класифікація повністю відповідає положенням ст. III ГАТТ «Внутрішні податки або інші внутрішні збори будь-якого типу», в якій зазначається, що ті податки та збори, які застосовуються до вітчизняних товарів та до подібних імпортованих товарів, стягуються або примусово стягуються у судовому порядку у випадку імпортованої продукції під час або в місці імпортування, повинні вважатися внутрішніми податками або зборами. З товарів, що переміщуються через митний кордон України, справляється мито, якщо інше не передбачено Митним Кодексом України, законодавством України та міжнародними договорами України.

Мито підвищує ціну конкурентного імпортованого товару при його надходженні на внутрішній ринок країни, що дає змогу національним виробникам підвищити загальний рівень цін вітчизняних товарів та одержати додатковий прибуток.

Мито захищає внутрішні ціни і прибутки національних підприємств.

Введення мита може передбачати досягнення кількох цілей, серед яких:

- фіскальна;
- економічна;
- політична.

Введення мита може мати на меті здійснення економічного тиску на певні держави або надання їм режиму найбільшого сприяння з політичних мотивів.

Платниками мита є будь-які фізичні або юридичні особи, які здійснюють переміщення через митний кордон України товарів або ін. предметів.

Об'єктом оподаткування митом виступає митна вартість товарів або інших предметів. Мито сплачується при здійсненні митного оформлення товарів на підставі основного митного документа — «Вантажної митної Декларації».

Митним кордоном України є межі митної території України, що включає територію штучних островів, установок та споруд, що створюються в економічно-морській зоні України. Митний кордон України збігається з Державним кордоном країни за винятком території спеціальних митних зон, межі яких є складовою частиною митного кордону України.

Митний кордон передбачає відмежованість митної території — території держави (в тому числі і окремих островів, установок і споруд в економічних зонах), по відношенню до якої держава має виключні права в регулюванні митних платежів. Різні цілі, механізм і особливості пересування товарів і транспортних засобів передбачає їх різний митний режим, який охоплює умови віднесення товарів під відповідний режим; особливості митного контролю.

Різний митний режим дозволяє виділити декілька видів пересування через митний кордон держави:

1. Ввезення (вивезення) постійне — фактичне пересування товарів і інших предметів через митний кордон, при якому вони залишаються на території держави постійно без зобов'язання про зворотнє вивезення. Постійне ввезення (вивезення) передбачає сплату всіх митних платежів і дотримання всіх встановлених законодавством процедур (отримання ліцензій, надання сертифіката і т.д.).
2. Ввезення (вивезення) тимчасове — фактичне пересування товарів через митний кордон; при якому вони використовуються на даній території тільки визначений період часу і звільняються (повністю або частково) від митних платежів. Строк тимчасового ввезення (вивезення) зазвичай не перевищує одного року і може бути подовжений до двох років.
3. Транзит через територію держави — пересування товарів під митним контролем через територію держави, яке виключає використання їх на митній території. Транзит може здійснюватись між двома пунктами або в рамках одного, який знаходиться на митному кордоні.

Подальше використання товарів, які пропущені через митний кордон держави, визначається більш вузькими механізмами митних режимів, які деталізують вищевказані: вільне використання, тимчасове використання, пропуск через митний кордон, реекспорт, реімпорт і т.д.

Диференціація видів митних податків може здійснюватись за декількома критеріями.

Так, по характеру направленості пересування товарів і інших предметів митні податки діляться на:

- ввізні митні податки — це податки, які стягуються митницями в результаті надходження іноземних товарів на внутрішній ринок;
- вивізні митні податки — це податки, які нараховуються на товари і інші предмети в результаті їх вивезення за межі митної території дер-

жави. Вони застосовуються в деяких країнах і встановлюються на визначений строк, як правило, в результаті нестачі сировини в країні;

- транзитні митні податки — це податки які нараховуються на товари і інші предмети, що пересуваються через митну територію країни транзитом. Вони теж застосовуються в деяких країнах, однак їх роль в сучасних умовах знижується. Вони встановлюються, як правило, тільки для покриття витрат, пов'язаних з контролем транзиту іноземних вантажів.

Справляються митні податки за ставками, що передбачені в митному тарифі, який вміщує назву іноземних товарів, що ввозяться або національних товарів, що вивозяться, одиниці оподаткування товарів і ставки.

Ввізне (імпортне) мито нараховується на товари під час їх ввезення і виконує такі основні функції:

- а) формує оптимальну структуру імпорту шляхом диференціації ставок на ввезення різноманітних товарів;
- б) впливає на господарську діяльність підприємств та соціальну сферу в суспільстві, виступаючи складовою частиною механізму ціноутворення;
- в) через проведення політики протекціонізму захищає окремі галузі національної економіки від можливого заповідання збитків іноземною конкуренцією;
- г) дозволяє проводити активну зовнішньоторгівельну політику та впливати на партнерів під час проведення торговельних переговорів, формувати митні союзи;
- д) сприяє оптимізації співвідношення експорту та імпорту, митних витрат та надходжень, досягненню сприятливого торговельного балансу.

Вивізне (експортне) мито нараховується на товари під час їх вивезення за межі митної території країни. Його застосовують з метою одержання додаткових надходжень до державного бюджету та регулювання експорту окремих видів товарів. Це не розповсюджений вид мита, і фактичне існування цього мита в законодавстві свідчить про низький рівень розвитку економіки країни; в Україні експортне мито запропоновано для захисту споживчого ринку України та поліпшення структури експорту.

На сьогоднішній день вивізне мито застосовується на три види товарів: насіння соняшника, жива худоба та шкіряна сировина.

Відповідно до режиму митної політики можна виділити такі види мита:

- 1) статистичне;
- 2) протекціоністське;
- 3) фіскальне;
- 4) преференційне.

Статистичне мито встановлюється з метою обліку експорту та імпорту товарів в умовах зовнішньої торгівлі. Статистична інформація використовується для:

- визначення стратегії, тактики та основних напрямків розвитку зовнішньоекономічної діяльності, проведення переговорів з торгівельно-економічних питань;
- застосування методів тарифного і нетарифного регулювання;
- складання платіжного балансу, планування і проведення валютно-фінансової політики;
- визначення ринків збуту товарів та ін.

Статистичне мито не має бюджетного призначення і ставки його не високі.

Фіскальне мито має бюджетне призначення і встановлюється на товари сталого попиту.

Протекціоністське мито вводиться в односторонньому порядку з метою захисту внутрішнього ринку від конкуренції з боку товарів іноземного виробництва.

Преференційне мито, протилежне протекціоністському, встановлюється на двосторонній або багатосторонній основі з метою сприяння міжнародній торгівлі.

Особливі види мита використовуються з метою захисту внутрішнього ринку, вітчизняних товаровиробників, а також економічних інтересів, що визначається законодавством України під час ввезення та вивезення товарів, незалежно від інших видів мита застосовується:

- 1) попереднє та/або остаточне спеціальне мито;
- 2) тимчасове та/або остаточне антидемпінгове мито;
- 3) попереднє та/або остаточне компенсаційне мито.

Спеціальне мито застосовується:

- в разі, коли товар ввозиться на митну територію України в такій кількості і на таких умовах, що завдає збитків або існує загроза заподіяння значних збитків українським виробникам подібного товару або безпосередньо конкуруючого товару;
- як запобіжні заходи щодо учасників зовнішньоекономічної діяльності, які порушують загальнодержавні інтереси в цій галузі, або для припинення недобросовісної конкуренції у випадках, що визначаються законами України;
- у відповідь на дискримінаційні або недружні дії з боку іноземних держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують використання законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Антидемпінгове мито вводиться для захисту внутрішнього ринку в умовах товарного демпінгу.

Під демпінгом розуміється продаж товарів за ціною нижчою, ніж середня ціна продажу подібного товару в країні-експортері.

Компенсаційне мито встановлюється з метою компенсації субсидії, яка надається виробникам даного товару державними фондами.

Компенсаційне мито має зрівноважувати ціни на іноземні та вітчизняні товари з метою виключення цінової конкуренції.

Види ставок мита:

- адвалорні ставки — це ставки мита, визначені у відсотках до митної вартості товару.
- специфічні ставки — це ставки мита, визначені в фіксованих одиницях на одиницю предмета оподаткування.
- комбінована ставка — це ставка мита, в якій поєднується відсоткова ставка та фіксована (тверда) ставка.

Розміри ставок і види мита в Україні встановлюються у відповідності з Єдиним митним тарифом України, який визначається Законом України «Про Єдиний митний тариф» і міжнародними договорами.

Єдиний митний тариф України — це систематизоване зведення ставок митних податків, якими оподатковуються товари або інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території.

Ставки Єдиного митного тарифу України є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності і територіального розташування, за винятком випадків, що передбачені законами України і її міжнародними договорами.

В Україні преференційні ставки ввізних митних податків застосовуються до товарів і інших предметів, що походять з країн, які входять разом з нашою державою до митних союзів або утворюють з ними спеціальні митні зони, та при встановленні будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України.

У зв'язку з відсутністю переліку країн, до товарів з яких застосовується преференційний режим митного оподаткування, а також відсутністю міжнародних угод про створення митного союзу або спеціальних митних зон, преференційні ставки митного податку, що передбачені Єдиним митним тарифом, на даний час в Україні не застосовуються.

На базі пільгових ставок мита утворюється режим найбільшого сприяння імпорту товарів з країн і економічних союзів, з якими Україна уклала угоди про вільну торгівлю, або торгово-економічні угоди з наданням режиму найбільшого сприяння або національного режиму. Таким чином іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги по митним податкам.

На даний час діє перелік країн, з якими Україна уклала угоди про вільну торгівлю і торгово-економічні угоди з наданням режиму найбіль-

шого сприяння або національного режиму. При ввезенні на митну територію України товарів і інших предметів, походженням з вказаних в переліку країн, застосовуються пільгові ставки ввізного мита.

Повні митні ставки застосовуються до всіх товарів і інших предметів, що ввозяться на митну територію України (за винятком тих, до яких застосовуються преференційні та пільгові митні податки).

На окремі товари і інші предмети можуть встановлюватись **сезонні ввізні і вивізні митні податки** на строк не більше 4-х місяців з моменту їх встановлення.

Ставки мита для конкретного імпортного товару визначаються Єдиним митним тарифом України. Оподатковувані товари зведені в товарну класифікаційну схему, яка базується на Гармонізованій системі опису і кодування товарів. Всі предмети, що підлягають митному контролю, систематизовані в 21 розділі, 97 підрозділах, 1241 товарній позиції, 5019 товарних підпозиціях, найменування і цифрові коди яких уніфіковано з Гармонізованою системою.

Отже, розглянувши основні види непрямих податків можна виділити їх переваги та недоліки.

Бюджетні переваги:

- регулярність та великі суми надходжень до бюджету. Непрямі податки в багатьох країнах світу, в т.ч. в Україні, займають одне з провідних місць в доходах бюджету.
- природне збільшення доходності, тобто доходність непрямих податків підвищується сама собою, внаслідок зростання народного багатства.

Регулюючі переваги:

- вплив на виробництво, а саме стимулювання (або стримування) деяких виробництв;
- вплив на споживачів. З допомогою непрямих податків держава може регулювати процес споживання і накопичення.

Економічні переваги:

- опосередковане визначення платоспроможності платника, тобто визначення платоспроможності за його витратами, а не доходами. В сучасних умовах є особи, які очевидних доходів або джерел доходів не мають, але свої потреби задовольняють споживанням товарів (робіт, послуг), і саме ці витрати оподатковуються непрямими податками.

Фіскально-технічні переваги: у відношенні фіскальної техніки непрямі податки дуже зручні. Для кінцевого споживача непрямі податки зручні тим, що визначаються розміром споживання, зручністю сплати у часі, близькістю до місця внесення, відсутністю примусового характеру, відсутністю втрати часу для сплати, не потребують накопичення визначених сум.

Психологічні переваги: непрямий податок включається до ціни товару (послуги) і якщо платник і усвідомлює, що ціна підвищена податком, то все одно він отримує натомість необхідний продукт.

Територіальні переваги: споживання більш-менш рівномірне в територіальному розрізі, а тому непрямі податки знімають напругу в між-регіональному розподілі доходів. Якщо ж доходи бюджету базуються на доходах підприємств, то внаслідок нерівномірності економічного розвитку виникає проблема нерівноцінності доходної бази різних бюджетів. Оскільки ніде у світі не вдалося досягти збалансованого розвитку всіх регіонів, то без застосування непрямих податків виникають труднощі і в збалансуванні місцевих бюджетів.

Соціально-економічні недоліки:

- регресивність непрямих податків. Сплата непрямих податків не залежить від розміру доходів платника, враховуючи те, що розмір споживання предметів першої необхідності у платників з різними доходами однаковий, то питома вага цих податків у доходах громадян тим вища, чим нижчий рівень доходів. Але варто відмітити, що такий недолік непрямих податків може пом'якшуватися державою.

Бюджетні недоліки:

– коливання надходжень. Надходження від непрямих податків, що знаходяться залежно від розміру споживання, природно, повинні коливатися відносно розширення або звужування споживання, що в свою чергу залежить від зростання або спаду благополуччя, торгового пожвавлення або криз і т.п.

Підприємницькі недоліки: непрямі податки в умовах розвинених ринкових відносин обмежують розмір прибутку підприємництва, так як в умовах конкуренції не завжди можливе підвищення ціни на величину непрямих податків, особливо у випадках підвищення ставок цих податків. Найбільші можливості для підвищення цін на всю суму податку мають державні підприємства і монополії.

Слід зазначити, що переваги і недоліки не являються чимось вічним раз назавжди зафіксованим. Те, що було перевагою в одних умовах, може бути недоліком в інших і навпаки.

Таким чином, комплексно розглянувши непрямі податки, можна зробити висновок, що використання їх цілком доцільне, і при ефективному застосуванні вони можуть бути дієвими фінансовими інструментами регулювання економіки.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть види мита та опишіть його еволюцію.
2. Механізм формування ставок мита та їх різновиди.
3. Що таке Єдиний митний тариф?
4. Розкрийте методи визначення митної вартості.

3.3. Платежі за використання природних ресурсів

3.3.1. Плата за землю

Плата за землю в Україні справляється у вигляді земельного податку чи орендної плати, у залежності від того, чи знаходиться земельна ділянка у власності або передана у користування на умовах оренди. Розмір плати за землю встановлюється у розрахунку на рік у вигляді платежів за одиницю земельної площі і залежить від якості і місцезнаходження ділянки, виходячи з кадастрової оцінки землі. Законодавчо стягнення плати за землю регулюється Земельним кодексом України, Законом України «Про плату за землю» від 3 липня 1992 р. в редакції від 19.09.96 № 378/96-ВР, нормами щорічних законів про Державний бюджет (вони вносять зміни щодо розміру платежів).

Платниками є юридичні і фізичні особи — власники землі, землекористувачі, орендарі земельних ділянок. Об'єкт оподаткування — земельна ділянка, а також земельна частка (пай), які знаходяться у власності або у користуванні, у тому числі на умовах оренди. У залежності від призначення виділені групи земель сільськогосподарського і несільськогосподарського призначення.

Плата за землі сільськогосподарського призначення. Ставки земельного податку встановлено з одного гектара сільськогосподарських угідь у відсотках від їх грошової оцінки у таких розмірах (на початок 2008 р.):

- для ріллі, сіножатей та пасовищ — 0,1;
- для багаторічних насаджень — 0,03.

За земельні ділянки, грошову оцінку яких не встановлено, визначається річний розмір плати за одиницю площі оподаткованої земельної ділянки.

Розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності власників землі, землекористувачів. Середні ставки земельного податку, встановлені з одного гектара ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей і пасовищ, також диференційовані по областях.

Податок за земельні ділянки, надані для підприємств промисловості, транспорту, зв'язку справляється з розрахунку 5 відсотків від грошової оцінки одиниці площі ріллі по області.

Плата за землі населених пунктів. Ставки земельного податку встановлено в розмірі 1% від грошової оцінки землі.

Для обчислення суми податку платник повинен мати таку інформацію про:

- земельну ділянку (кадастровий номер, місце розташування, право-встановлюючий документ;
- площу земельної ділянки;
- грошову оцінку земельної ділянки, якщо така оцінка проведена;

- коефіцієнт індексації грошової оцінки;
- ставки оподаткування відповідно до Закону № 2535;
- пільги щодо сплати земельного податку.

Плату за землю визначають залежно від грошової оцінки земель, яку здійснює Державний комітет України по земельних ресурсах за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, виходячи з вартості 1 кв. м земель та за допомогою коефіцієнтів, зокрема коефіцієнтів функціонального використання землі (окремо за землями промисловості, землями комерційного використання тощо (табл. 3.2), а також локальних коефіцієнтів (табл. 3.3) та встановленої індексації грошової оцінки земель за відповідний рік.

Відповідно до ст. 23 Закону № 2535 грошова I оцінка земельної ділянки щороку станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації.

Закон № 2535 передбачає різний підхід до обчислення земельного податку за землі, грошову оцінку яких проведено, та за землі, грошову оцінку яких не проведено.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення індексується станом на 1 січня поточного року на коефіцієнт, що визначається за формулою:

$$K_i = [I - 10] : 100,$$

де K_i – коефіцієнт індексації;

I – середньорічний індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Таблиця 3.2

Коефіцієнти, які характеризують функціональне використання земельної ділянки (K_{ϕ})

Категорія земель за функцією використання	Склад категорії	Значення коефіцієнта
Землі промисловості	Землі легкої промисловості Землі важкої промисловості Землі будівництва (за винятком будівельних майданчиків)	1.2
Землі гірничої промисловості і відкритих розробок	Землі торфорозробок Землі відкритих розробок і кар'єрів гірничої промисловості Інші землі гірничої промисловості	1.0

Продовження табл. 3.2

Землі комерційного використання	Землі автотехобслуговування Землі оптової торгівлі та складського господарства Землі роздрібно́ї торгівлі та комерційних послуг Землі ринкової інфраструктури Землі досліджень і розробок Землі іншої комерційної діяльності	2.5
Землі транспорту, зв'язку	Землі шляхів Землі автомобільного транспорту Землі залізничного транспорту Землі трамвайного і тролейбусного транспорту Землі трубопровідного транспорту Землі водного транспорту Землі повітряного транспорту Землі зв'язку і телекомунікацій	0.8
Землі технічної інфраструктури	Інші землі транспорту і зв'язку Землі санітарної очистки і благоустрою Землі водопостачання та каналізації Землі енергозабезпечення Землі іншого інженерного забезпечення	0.65

Таблиця 3.3

**Локальні коефіцієнти
на місце розташування земельної ділянки**

Назва рентоутворюючих факторів	Назва локальних коефіцієнтів	Значення коефіцієнтів
1	2	3
1. Інженерно-інфраструктурні фактори	Земельна ділянка, що прилягає до вулиці:	
	з твердим покриттям	1.05–1.10
	з централізованим водопостачанням	1.05–1.10
	з каналізацією	1.05–1.10
	з тепломережею	1.05–1.10
	з централізованим газопостачанням	1.05–1.10

2. Інженерно-технологічні фактори	Місцезнаходження земельної ділянки:	
	в межах території, що має схил поверхні понад 20%	0.85–0.90
	на ґрунтах з несучою спроможністю менше 1.0 кг/кв.см при потужності більше двох метрів	0.85–0.90
	в зоні залягання ґрунтових вод глибиною менше трьох метрів	0.90–0.95
	в зоні затоплення повинню понад 4%, з шаром затоплення понад два метри	0.90–0.95
	в зоні значної заболоченості з ґрунтовим живленням, що важко осушується	0.90–0.95
	в зоні небезпечних геологічних процесів (зсуви, карст, водна ерозія – яри з глибиною понад 10 м)	0.85–0.90
	на наливних та насипних територіях	1.02–1.07
3. Історико-культурні фактори	Місцезнаходження земельної ділянки:	
	в межах заповідної території	1.08–1.20
	в зоні регульованої забудови	1.07–1.11
	в зоні історичного ландшафту, що охороняється	1.06–1.12
	в зоні охорони поодиноких пам'яток	1.06–1.12
4. Природно-ландшафтні фактори	Місцезнаходження земельної ділянки:	
	в межах території природоохоронного призначення (національних, зоологічних та дендрологічних парків, парків-пам'яток садово-паркового мистецтва, ботанічних садів, заказників, заповідних урочищ, пам'яток природи)	1.07–1.11
	в межах території оздоровчого призначення (курортів та округів санітарної охорони)	1.06–1.10
	в межах території рекреаційного призначення (земель туризму та відпочинку, парків та зелених зон)	1.05–1.09

5. Санітарно-гігієнічні фактори	Місцезнаходження земельної ділянки:	
	в санітарно-захисній зоні	0.80–0.96
	у водоохоронній зоні	1.02–1.05
	в зоні обмеження забудови за ступенем забруднення атмосферного повітря	0.80–0.95
	в зоні обмеження забудови за рівнем напруги електромагнітного поля	0.90–0.95
	в зоні перевищення допустимого рівня шуму	0.90–0.97
	в ареалі забруднення ґрунтів	0.90–0.95
6. Територіально-планувальні фактори	Місцезнаходження земельної ділянки:	
	в зоні пішохідної доступності місць розселення та громадських центрів	1.04–1.20
	в прирейковій зоні (ділянка промислового підприємства знаходиться або примикає до відводу залізниці, має під'їзну залізничну колію)	1.04–1.10

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не провадиться.

Дані про коефіцієнт індексації на початку кожного року оприлюднює Державний комітет України по земельних ресурсах.

Якщо грошової оцінки земельних ділянок не проведено, то використовуються середні ставки земельного податку в грошовому вимірі (грн за 1 м²). Ці ставки згідно закону диференційовано залежно від розміру населеного пункту і зростають зі збільшенням чисельності населення.

При затвердженні ставок плати за землю в межах населених пунктів враховуються чисельність жителів даного населеного пункту, категорія населеного пункту, економічна оцінка території, місцезнаходження ділянок. На основі середніх ставок і з урахуванням зазначених умов відповідні сільські, селищні, місцеві ради встановлюють конкретні ставки плати за землю по населених пунктах.

Законом також передбачено застосування підвищувальних коефіцієнтів до встановлених ставок: в містах Києві, Севастополі, Сімферополі, а також обласного підпорядкування зі зростанням чисельності населення; у населених пунктах курортних зон Чорноморського узбережжя, гірських і пригірських районах Карпат, в інших рекреаційних районах.

Ставки плати за землю, грошову оцінку якої не проведено

Групи населених пунктів з чисельністю населення (тис. осіб)	Ставка податку (гривень за 1 кв. метр)	Коефіцієнт, що застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення
до 0,2	0,075	
від 0,2 до 1	0,105	
від 1 до 3	0,135	
від 3 до 10	0,15	
від 10 до 20	0,24	
від 20 до 50	0,375	1,2
від 50 до 100	0,45	1,4
від 100 до 250	0,525	1,6
від 250 до 500	0,6	2,0
від 500 до 1000	0,75	2,5
від 1000 і більше	1,05	3,0

Відповідні сільські, селищні, міські ради, виходячи із середніх ставок податку, затверджують диференційовані ставки з врахуванням функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки. Проте затверджені ставки не повинні вдвічі перевищувати середні ставки податку з урахуванням коефіцієнтів.

Відповідно до Закону № 2535-ХІІ ставки земельного податку визначені для земель населених пунктів (за винятком сільськогосподарських угідь), де не проведено грошової оцінки (в грн за 1 м²), диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не вище ніж у два рази від таких середніх ставок з урахуванням коефіцієнтів, установлених для міст обласного підпорядкування, населених пунктів, віднесених Кабінетом Міністрів України до курортних та розташованих у гірських та передгірних районах Закарпатської, Львівської, Івано-Франківської, Чернівецької областей (крім населених пунктів, віднесених чинним законодавством до категорії гірських).

Щороку, починаючи з 1997 р., згідно із законами України про державний бюджет на відповідний рік здійснюється індексація ставок земельного податку за населеними пунктами, грошової оцінки яких не проведено.

Законодавством передбачені пільги по платі за землю. Зокрема, від плати звільняються заповідники, національні, дендрологічні і зоологічні

парки, ботанічні сади, дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю, установи культури, науки і освіти, дитячі санаторно-курортні й оздоровчі установи, громадські організації інвалідів, установи фізкультури і спорту (крім кооперативних і приватних), благодійні фонди і деякі інші організації, а також інваліди I і II груп, ветерани війни, пенсіонери та ін.

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

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

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

Особливою формою податку на землю є *фіксований сільськогосподарський податок* для підприємств, що займаються виробництвом, переробкою і збутом сільськогосподарської продукції, введених у 1999 р. Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок». Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або користування. Фіксований податок сплачується замість 6 податків і зборів, у тому числі плати за землю, податку на прибуток та ін. Сума фіксованого сільськогосподарського податку на поточний рік визначається платником податку, виходячи з площі сільськогосподарських угідь і їхньої грошової оцінки, проведеної станом на 1 липня 1995 р. відповідно до методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України, і ставки фіксованого сільськогосподарського податку. Ставка фіксованого податку з одно-

го гектара сільськогосподарських угідь встановлюється у відсотках до їхньої грошової оцінки і є диференційованою:

- для ріллі, косовиць і пасовищ;
- для багаторічних насаджень;
- для земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами.

Нарахування і сплата податку здійснюється кожного місяця звітного року, починаючи з лютого, у розмірі третьої частини суми податку, розрахованої на кожний квартал від річної суми податку у таких розмірах: у I кварталі — 10%; II — 10%; III — 50%; IV — 30%. Розрахунок податку за формою, затвердженою ДПА України, подається до податкових органів щорічно до 1 лютого поточного року.

3.3.2. Плата за спеціальне використання водних ресурсів

Збір за спеціальне використання водних ресурсів справляється за використання води з водних об'єктів, що забрана із застосуванням споруд або технічних пристроїв, та скидання в них зворотних вод. Збір за користування водами для потреб гідроенергетики справляється за воду, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії, а для підприємств водного транспорту — за користування водою під час експлуатації водних шляхів вантажними, самохідними, несамохідними та пасажирськими суднами.

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

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

Водокористувачі, які використовують у встановленому законодавством порядку воду, отриману від інших водокористувачів, сплачують збір до відповідних бюджетів за обсяги фактично використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання. Нормативи плати за воду затверджуються КМУ у копіях за 1 м куб використаної води.

3.3.3. Збір за спеціальне користування надр

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

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин справляється за обсяги погашених у надрах балансових та позабалансових запасів (обсяги видобутих) корисних копалин і нараховується за нормативами плати, які встановлюються для кожного виду корисних копалин (групи корисних копалин, близьких за призначенням) як базові або диференційовані в залежності від геологічних особливостей і умов експлуатації родовищ.

3.3.4. Збір за геологорозвідувальні роботи

Збір за геологорозвідувальні роботи обчислюється за нормативами користувачів надр усіх форм власності, що добувають корисні копалини як на раніше розвіданих родовищах, так і з попередньо оціненими запасами, і сплачується до Державного бюджету.

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

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

3.3.5. Збір за забруднення навколишнього природного середовища

Збір за забруднення навколишнього природного середовища включений до переліку загальнодержавних податків і зборів, що справляються в Україні. Єдині правила встановлення нормативів цього збору викладені у постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишньої природного середовища і справляння цього збору» від 1.03.99 № 303.

Даний збір стягується за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення, злив забруднених речовин безпосередньо у водні об'єкти, розміщення відходів. Нормативи збору встановлені в залежності від виду забруднюючих речовин і класу небезпеки відходів у гривнях за тону.

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

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

Державні органи встановлюють ліміти викидів, скидів і розміщення відходів; за понадлімітні обсяги збір обчислюється і сплачується в п'ятикратному розмірі.

Розрахунки збору, базовим податковим (звітним) періодом для якого є квартал, подаються платниками органам державної податкової служби протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, за місцем податкової реєстрації платника. Сплачується збір протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку.

Суми збору, які справляється за викиди стаціонарними джерелами забруднення, скиди та розміщені відходи в межах лімітів, відносяться на валові витрати платника. Фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності включають збір до складу витрат виробництва.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть види платежів за використання природних ресурсів.
2. Механізм формування ставок платежів за використання природних ресурсів.
3. Основні елементи платежів за використання природних ресурсів.

3.4. Податки на власність

3.4.1. Податок з власників транспортних засобів

Однією з найважливіших проблем економіки України є завершення процесу кардинального реформування податкової політики. Слід зауважити, що відсутність єдиного науково-обґрунтованого підходу до формування національної податкової системи, аналізу наслідків запровадження кожного з податкових законів та наступних змін до них не сприяють динамічному економічному зростанню, перетворили податкову політику з ефективного стимулюючого засобу формування нової соціально-ринкової економіки в стримуючий засіб.

В зв'язку з цим, треба звернути увагу, що до сьогодення дня у податковій системі України майже відсутні податки, пов'язані з майном (власністю). В умовах ринкової економіки податки на власність є важливим регулятором економіки й абсолютно стабільним джерелом доходів бюджетів усіх рівнів.

Стабільна та зрозуміла система оподаткування є необхідним елементом економічного розвитку держави. Першим кроком у напрямку стабільності та прогнозованості державної політики у галузі оподаткування було оприлюднення та схвалення Урядом Концепції реформування податкової системи України, яка передбачає забезпечення детальної законодавчої регламентації всіх аспектів податкових правовідносин та кодифікацію законодавства. Одним з етапів реалізації зазначеної концепції має бути прийняття Податкового кодексу України. Податковий кодекс має замінити більше двадцяти законодавчих актів, серед яких Закони України «Про систему оподаткування», «Про податок на додану вартість», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок з доходів фізичних осіб», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та низки інших. Разом з тим, рішення про прийняття Податкового кодексу має бути досить зваженим і відповідальним, оскільки кожна недоробка проекту в майбутньому негативно позначиться на господарській діяльності суб'єктів господарювання.

В європейських країнах податкова система базується на загальноприйнятих підходах, а саме: оподаткування доходів, оподаткування власності і оподаткування споживання. Розглянемо питання оподаткування власності в Україні як підхід, який використовується незначною мірою та перспективи його розвитку у майбутньому.

Податок з власників транспортних засобів у відповідності до ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» відноситься до загальнодержавних податків.

Справляння податку здійснюється на підставі Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і

механізмів» від 11.12.1991 р. № 1963-ХІІ. На протязі дії Закону до нього було внесено зміни іншими 12 законодавчими актами.

Зокрема, слід зазначити, що для сільськогосподарських товаровиробників — платників фіксованого сільськогосподарського податку згідно із Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року № 320-ХІV) дію Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» зупинено.

Законом України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» встановлюється податок з власників деяких наземних і водних транспортних засобів, самохідних машин і механізмів.

Водночас, визначаються напрямки використання коштів, що надійшли у вигляді податку, а саме — на фінансування будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг загального користування та проведення природоохоронних заходів на водоймищах.

Платниками податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів є юридичні особи, а саме: підприємства, установи та організації, іноземні юридичні особи, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які здійснюють першу реєстрацію в Україні, реєстрацію, перереєстрацію транспортних засобів та/або мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні транспортні засоби, які відповідно до Закону є об'єктами оподаткування.

Об'єкти оподаткування. В якості об'єктів оподаткування визначаються: трактори колісні; сідельні тягачі; автомобілі, призначені для перевезення не менше 10 осіб, включаючи водія; автомобілі легкові; автомобілі вантажні; автомобілі спеціального призначення, крім тих, що використовуються для перевезення пасажирів і вантажів; мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з установленим двигуном, крім тих, що мають об'єм циліндра двигуна до 50 куб.см; яхти та судна парусні з допоміжним двигуном або без нього (крім спортивних); човни моторні і катери, крім човнів з підвісним двигуном (крім спортивних); інші човни (крім спортивних)

Також, Законом визначаються транспортні засоби, що не є об'єктом оподаткування, а саме: трактори на гусеничному ході; мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з установленим двигуном з об'ємом циліндра двигуна до 50 куб. см.; автомобілі спеціального призначення швидкої допомоги та пожежні; транспортні засоби вантажні, самохідні, що використовуються на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані; машини і механізми для сільськогосподарських робіт; яхти, судна парусні і човни спортивні.

З метою усунення суперечностей, що можуть виникати при визначенні об'єкта оподаткування, об'єкти, перелік яких наводиться в Законі, мають код за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності.

Ставки податку з власників транспортних засобів встановлюються:

- в залежності від об'єму циліндрів двигуна — за кожні 100 куб. см., або його потужності — за кожен 1 Квт — для тракторів, автомобілів усіх видів (крім автомобілів з електродвигуном);
- в залежності від потужності — за кожен 1 Квт — для автомобілів з електродвигуном;
- в залежності від довжини транспортного засобу — за кожних 100 см — для яхт, суден парусних з допоміжним двигуном чи без нього, човнів моторних, катерів, морських суден.

Податок з власників наземних транспортних засобів сплачується юридичними та фізичними особами за місцем реєстрації таких транспортних засобів на спеціальні рахунки територіальних дорожніх фондів республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів та бюджетів міст Києва та Севастополя.

Територіальні дорожні фонди спрямовують 85 відсотків суми цього податку на фінансування витрат, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг загального користування, а також сільських доріг, а 15 відсотків — до бюджетів місцевого самоврядування на ремонт і утримання вулиць у населених пунктах, що належать до комунальної власності і перетинаються з автомобільними дорогами загального користування державного значення.

Податок з власників водних транспортних засобів спрямовується до бюджетів місцевого самоврядування (місцевих бюджетів) за місцем реєстрації таких транспортних засобів.

Порядок сплати податку. Законом врегульовується порядок сплати податку з власників транспортних засобів, при цьому існує різниця стосовно порядку сплати податку юридичними та фізичними особами.

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів сплачується:

- фізичними особами — перед проведенням першої реєстрації в Україні, реєстрацією, перереєстрацією транспортних засобів, а також перед технічним оглядом транспортних засобів щорічно або один раз на два роки, але не пізніше першого півріччя року, в якому провадиться технічний огляд;
- юридичними особами — щоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Слід зазначити, що реєстрація та технічний огляд транспортних засобів є обов'язковим для юридичних та фізичних осіб — їх власників. Згід-

но ст. 34 Закону України «Про дорожній рух», автомобілі, автобуси, самохідні машини, сконструйовані на шасі автомобілів, мотоцикли всіх типів, марок та моделей, причеи, напівпричеи і мотоколяски, призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування, підлягають державній реєстрації. Державна реєстрація транспортних засобів здійснюється підрозділами Державної автомобільної інспекції МВС України.

Технічний огляд транспортних засобів також є обов'язковим, його порядок регламентується Правилами проведення державного технічного огляду автомобілів, автобусів мототранспорту та причепів, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України.

За придбані протягом року юридичними особами транспортні засоби, крім тих, що вперше реєструються в Україні, податок сплачується перед їх реєстрацією за місяці, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу. За транспортні засоби, які вперше реєструються в Україні, податок сплачується перед їх першою реєстрацією. Розрахунок суми податку за такі транспортні засоби в 10-денний термін після їх реєстрації подається до відповідного податкового органу.

За транспортні засоби, зняті юридичними особами протягом року з реєстрації (перереєстровані), здійснюється перерахунок розміру податку, крім податку, сплаченого при першій реєстрації в Україні. Розмір податку перераховується перед зняттям їх з реєстрації (перереєстрацією) за місяці, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, наступного за тим, в якому транспортний засіб знято з реєстрації (перереєстровано).

Фізичні особи — платники податку зобов'язані пред'являти органам, що здійснюють першу реєстрацію в Україні, реєстрацію, перереєстрацію, зняття з обліку або технічний огляд транспортних засобів, квитанції або платіжні доручення про сплату податку за попередній (у разі здійснення сплати) та за поточний роки, а платники, звільнені від сплати цього податку, — відповідний документ, що дає право на користування цими пільгами.

Юридичні особи — платники податку зобов'язані пред'являти органам, що здійснюють першу реєстрацію в Україні, реєстрацію, перереєстрацію, зняття з обліку або технічний огляд транспортних засобів, платіжні доручення про сплату податку з написом (поміткою) установи банку про зарахування податку з наземних транспортних засобів до територіальних дорожніх фондів, а з водних транспортних засобів — до відповідних бюджетів місцевого самоврядування (сільських, селищних, міських).

Слід відмітити, що нормативна база стосовно експлуатації транспортних засобів в Україні досить гармонійно пов'язана з податковим законодавством, зокрема із Законом України «Про податок з власників

транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів». Так, як уже зазначалось, експлуатація транспортного засобу без талона про проходження технічного огляду, заборонена. В той же час, для проходження технічного огляду, в органи ДАІ необхідно подати підтвердження про сплату податку з власників транспортних засобів.

Окрім того, Кодексом України «Про адміністративні правопорушення» передбачена адміністративна відповідальність власників за несвоєчасне проходження технічного огляду у вигляді штрафу від одного до двох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ст. 121 Кодексу) та адміністративна відповідальність посадових осіб, що випустили на лінію транспортні засоби, які не пройшли технічний огляд у вигляді штрафу від двох до чотирьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ст. 128 Кодексу).

Таким чином, дотримання порядку сплати податку з власників транспортних засобів контролюється не тільки податковим органом, але і опосередковано — органом, що проводить державну реєстрацію транспортного засобу.

У разі відсутності документів про сплату податку або документів, що дають право на користування пільгами, перша реєстрація в Україні, реєстрація, перереєстрація, зняття з обліку і технічний огляд транспортних засобів не провадяться.

В той же час, слід зауважити, що такий стан справ свідчить про суперечливість податкового та цивільного законодавства України, оскільки у відповідності до ст. 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III від 21.12.2000 р., органом, що здійснює контроль за сплатою податків і зборів в Україні є Державна податкова служба. Згадана суперечність підлягає врегулюванню в ході обговорення та прийняття Податкового кодексу України.

Порядок сплати податку. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів обчислюється юридичними особами на підставі звітних даних про кількість транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів станом на 1 січня поточного року. Обчислення податку з власників наземних транспортних засобів провадиться виходячи з об'єму циліндрів або потужності двигуна кожного виду і марки транспортних засобів, а податку з власників водних транспортних засобів — виходячи з довжини транспортного засобу за ставками, зазначеними у Законі.

Юридичні особи на основі бухгалтерського звіту (балансу) у строки, визначені законом для річного звітного періоду, подають відповідному органу державної податкової служби за місцем реєстрації транспортних засобів розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та ін-

ших самохідних машин і механізмів на поточний рік за формою, затвердженою центральним податковим органом України.

Згідно п.п. 4.1.4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III, Розрахунок подається на протязі 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду.

Форма та порядок складання Розрахунку затверджені наказом ДПА України «Про затвердження форм Розрахунку суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, Довідки до уточнюючого Розрахунку та порядку їх заповнення та надання в орган державної податкової служби» від 17.09.2001 року № 373, з наступними змінами та доповненнями.

Слід відмітити, що сума транспортного податку розраховується і сплачується на звітний рік, а не за звітний рік. Окрім того, згідно вимог порядку, Розрахунок надається не тільки в податкові органи за місцезнаходженням юридичної особи — власника транспортних засобів, але і за місцем постійного місцезнаходження транспортного засобу.

Законом передбачено тільки один випадок, коли податок з власників транспортних засобів не сплачується, а саме — у разі викрадення транспортного засобу, якщо факт викрадення підтверджується відповідними документами органів, якими порушено відповідну кримінальну справу. При цьому згідно ст. 5 Закону, сплачений податок поверненню не підлягає.

Якщо право користування транспортним засобом передано фізичною особою за дорученням іншій особі, податок з власників транспортних засобів сплачується його власником або від його імені особою, якій це право передано, якщо це передбачено в дорученні на право користування транспортним засобом, за місцем реєстрації цього транспортного засобу.

Сума податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що сплачується фізичними особами, обчислюється за ставками, визначеними у Законі. За транспортні засоби, придбані протягом року, крім тих, що вперше реєструються в Україні, податок сплачується пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

У разі виявлення юридичних чи фізичних осіб, які не сплачували податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вони зобов'язані сплатити податок не більш як за три попередні роки.

Перерахування неправильно сплаченого податку допускається не більш як за три попередні роки.

Органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані щомісячно повідомляти податкові органи про транспортні

засоби, зареєстровані або зняті з реєстрації протягом попереднього місяця, за формою, затвердженою центральним податковим органом України.

Відповідальність платників податку. У разі приховування (заниження) об'єктів оподаткування з власників транспортних засобів стягуються сума несплаченого податку, а також пеня або штраф у порядку, передбаченому Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III.

Порядок стягнення штрафних санкцій визначено Інструкцією про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби, затвердженою наказом ДПА України від 17.03.2001 р. № 110.

Порядок ведення органами державної податкової служби обліку нарахування та погашення пені встановлено Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затвердженою наказом ДПА України від 17.06.2003 р. № 290.

Слід відмітити основні штрафні санкції, передбачені зазначеними документами, а також їх основні положення, що стосуються нарахування пені.

За неподання у встановлені терміни податковому органу Розрахунку податку з власників транспортних засобів, юридичні особи сплачують згідно п.п. 17.1.1 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1700 грн) за кожне таке неподання або затримку.

Якщо податкові зобов'язання по податку при неподанні Розрахунку у встановлені терміни самостійно визначаються податковим органом, та до платника податків додатково до вищевказаного штрафу буде застосовано фінансову санкцію у вигляді 10 відсотків від суми податкового зобов'язання за кожен повний чи неповний місяць в затримці Розрахунку, але не більше 50 відсотків від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1700 грн).

У випадку донарахування податкових зобов'язань за результатами документальної перевірки, необхідно буде доплатити штраф у розмірі 10 відсотків від суми заниження податкового зобов'язання за кожний податковий період, починаючи з періоду недоплати та закінчуючи періодом отримання платником податку податкового повідомлення від податкового органу, але не більше 50 відсотків від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів гро-

мадян сукупно за весь термін недоплати, незалежно від кількості минулих податкових періодів.

Згідно п.п. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», незалежно від того, застосовувалися чи не застосовувалися до платника податку штрафні санкції, означені вище, якщо такий платник не сплатив суму узгодженого податкового зобов'язання вчасно, він повинен буде також сплатити:

- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — штраф у розмірі десяти відсотків погашеної суми податкового боргу;
- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — штраф у розмірі двадцяти відсотків погашеної суми податкового боргу;
- при затримці, більше 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — штраф у розмірі п'ятдесяти відсотків погашеної суми податкового боргу.

Відносно нарахування пені, слід зазначити, що вона нараховується після закінчення встановлених термінів погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу (без врахування пені). При цьому, під податковим боргом розуміють податкове зобов'язання (з врахуванням штрафних санкцій за їх наявності), узгоджене платником податків або встановлене судом (господарським судом), але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого зобов'язання.

Нарахування пені розпочинається:

- при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків — з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання;
- при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами — від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного терміну сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні.

У разі коли платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується. Це правило не застосовується, якщо платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження або судом доведено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Посадові особи, винні у приховуванні (неврахуванні) об'єктів оподаткування, а також у відсутності бухгалтерського обліку чи веденні його з порушенням встановленого порядку, у неподанні, несвоєчасному поданні або поданні не за встановленою формою розрахунків чи інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податку, притягаються до відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Недоїмки із сплати податку, а також суми штрафів, пеня стягуються з платників податку згідно із законодавством.

Пільги щодо податку. Від сплати податку звільняються:

- а) фізичні особи, зазначені у пунктах 1 і 2 частини першої статті 14 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», статтях 4–11 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», статтях 6 і 8 Закону України «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні», а також інваліди незалежно від групи інвалідності (у тому числі діти-інваліди за поданням органів соціального захисту) — щодо одного легкового автомобіля (мотоколяски) з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 куб. см або одного мотоцикла з об'ємом циліндрів двигуна до 750 куб. см чи одного човна моторного або катера (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м;
- б) фізичні особи, зазначені у пунктах 3 і 4 частини першої статті 14 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», щодо одного легкового автомобіля з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 куб. см або одного мотоцикла з об'ємом циліндрів двигуна до 750 куб. см чи одного човна моторного або катера (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м до їх відселення та протягом трьох років після переселення із зони гарантованого добровільного відселення чи зони посиленого радіоекологічного контролю;
- в) на 50 відсотків — громадяни, у власності яких знаходяться легкові автомобілі (код 8703) з об'ємом циліндрів двигуна до 2500 куб. см, взяті на облік в Україні до 1990 року включно, та вантажні автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна до 6001 куб. см до 1990 року випуску включно, — щодо одного з зазначених автомобілів;
- г) особи, які згідно із законодавством є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, — за трактори колісні (крім сідельних тягачів) та вантажні автомобілі.

Окремо слід зазначити, що основною складністю, яка виникає при практичному застосуванні норм Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» та під час податкового адміністрування податку з власників транспортних

засобів, є визначення приналежності транспортного засобу до спеціальних транспортних засобів, встановлення робочого об'єму чи потужності двигуна. Тому цей процес передбачає тісного співробітництва технічних та економічних служб підприємства, що в процесі такої співпраці випрацьовують облікові та розрахункові документи, на підставі яких, в кінцевому рахуну і сплачується податок.

Виходячи з наведеного, відмітимо, що порядок оподаткування податком з власників транспортних засобів та його податкового адміністрування досить детально регламентовано чинним податковим законодавством. Цей порядок прозорий та сталий, що дає можливість зробити висновок, про те, що оподаткування інших об'єктів власності, використовуючи аналогічний підхід, може бути ефективним та необтяжливим для платника.

3.4.2. Світовий досвід оподаткування нерухомості, майна і землі

В англійській мові термін «податки на нерухоме майно» означає податки на землю, нерухомість, а також деякі інші активи. Так, в половині штатів США податок на активи не включає промислове устаткування. У Західній Європі податки на нерухоме майно відносяться тільки до землі і нерухомості.

Термін «майновий податок» також має на увазі постійний характер податку на землю, нерухомість і інші активи, тобто податок сплачується щорічно. Існують також інші податки, пов'язані із землею і нерухомістю, які сплачуються одноразово під час переходу права власності (гербовий збір, податок за перехід права власності, податок на спадок). Такі податки зазвичай не включаються в поняття «податки на нерухоме майно».

У більшості західних країн платником податку на нерухоме майно є власник майна (землі і нерухомості). Проте, у Великобританії, користувачі майна також є платниками податків на нерухоме майно.

Необхідно відзначити, що в деяких західних країнах власник землі автоматично стає власником нерухомості, що знаходиться на земельній ділянці, за винятком випадків, коли спеціально обумовлене інше. Таким чином, право власності на землю визначає права власності на все володіння (землю і нерухомість). Окрема реєстрація прав власності на будівлі не передбачена, за винятком випадків, коли нерухомість знаходиться на орендованій землі.

Сучасна світова практика застосування податку на нерухомість фокусується на наступних шести головних проблемах. Це, зокрема: визначення кола платників податку на нерухоме майно, бази оподаткування, ставки податку та гнучкість податкових надходжень в умовах інфляції, необхідність застосування коригувальних коефіцієнтів, роль державних і місцевих органів влади та розрахунок потоків податкових надходжень.

Країни з перехідною економікою зацікавлені у запровадженні на своїх територіях податку на нерухоме майно оскільки він є одним із важелів отримання державою зиску. Цей податок запроваджується органами місцевого самоврядування для того, щоб мати кошти для оплати послуг, які ними надаються. Розширення бази дозволяє більшій кількості громадян брати участь у фінансуванні тих послуг, які вони отримують від місцевих органів влади. І це є не лише свідченням їхньої готовності сплачувати за спожиті послуги, але й допомагає їм більшою мірою відчувати себе повноправними громадянами своєї країни.

У більшості країн, де запроваджений податок на нерухоме майно, платниками податку законодавством визначені як фізичні, так і юридичні особи. Єдиним винятком є Гонконг, який не стягує податок на нерухоме майно з корпорацій, але при цьому корпорації сплачують податок на прибуток, отриманий від нерухомого майна. За своєю економічною природою податок на нерухоме майно в Гонконгу більше схожий на податок на прибуток, ніж на справжній майновий податок.

Що ж стосується об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно та шляхів розширення бази оподаткування, то тут міжнародна практика свідчить про дуже обережний підхід різних країн світу до вирішення зазначеного питання. Із двадцяти країн світу, досвід яких вивчався експертами Світового банку, сімнадцять — оподатковують зазначеним податком як землю, так і будівлі. Це, зокрема, такі країни, як Японія, Кіпр, Гонконг, Німеччина, Нідерланди, Ірландія, Угорщина, Чеська Республіка, Польща, Словаччина, Косово, Ботсвана, Малайзія, Пакистан, Сінгапур, Таїланд, Росія. Три інші країни — це Вірменія, Естонія та Латвія. Вірменія оподатковує лише будівлі, маючи в своїй системі оподаткування окремий податок на землю. В Естонії та Латвії оподаткуванню підлягає лише земля.

Основною роллю постійного податку на нерухоме майно є постійні податкові надходження. Розмір надходжень від такого податку може вимірюватися в наступних показниках:

- надходжень податків на нерухоме майно від загальних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів;
- у вигляді відсотка від валового внутрішнього продукту (ВВП);
- у вигляді відсотка від надходжень до місцевого бюджету.

Ставки податку на нерухоме майно у названих вище двадцяти країнах загалом є відносно не високими. У багатьох країнах ставка податку становить менше 1 відсотка від бази оподаткування. Проте і тут є винятки. Так, наприклад, у пакистанській провінції Сіндх базові ставки податку на нерухомість мають три рівня: 20 відсотків, 22,5 відсотка та 26 відсотків. Відносно високими є ставки податку на нерухомість і у Сінгапурі, де ставка податку на житлові будівлі становить 4 відсотки, а все інше нерухоме майно підлягає оподаткуванню за ставкою 12 відсотків.

Світовий досвід свідчить про наявність різних підходів при визначенні і встановленні ставок податку на нерухоме майно. Структура ставки податку на нерухоме майно залежить від потреб у податкових надходженнях, а також від політичної та економічної культури.

Так, в окремих країнах органи місцевого самоврядування мають право встановлювати ставки цього податку у певних межах. Такий порядок існує в Косово та Естонії.

Деякі країни до різних видів нерухомості застосовують різні ставки податку. Це, зокрема, стосується Німеччини, Косово, Росії.

Що стосується дотримання принципу гнучкості податку та його реакції на рівень інфляції, то тут необхідно зазначити наступне.

По-перше, однією із переваг податку на нерухоме майно є його здатність реагувати на зростання вартості нерухомості і, таким чином, забезпечувати збільшення обсягу податкових надходжень. Якщо ж політики не дотримуватимуться зваженого підходу, громадяни завжди обмежуватимуть здатність політиків збільшувати такі надходження.

Вартість проданої нерухомості фіксується в органах державної податкової служби за її повною ринковою вартістю. Ця ж інформація заноситься і до фіскального кадастру, що дозволяє оперативно коригувати базу податку на нерухоме майно у випадку його продажу. На жаль, в більшості країн з перехідною економікою такої схеми, як продаж нерухомості, чітке фіксування продажної вартості та автоматичне коригування вартості нерухомого майна у фіскальному кадастрі, — не існує. Проте, на думку міжнародних експертів, для ефективного адміністрування податку на нерухоме майно ця модель доцільно було б враховувати.

Звичайно, в країнах з перехідною економікою та в Україні, зокрема, створення такого фіскального кадастру буде вимагати додаткових витрат на його ведення, але досвід інших країн, що застосовують оподаткування майна свідчить про його ефективність.

В умовах швидкого зростання вартості нерухомості неспроможність коригувати ставку податку у бік зниження може призвести до протестів, як це сталося у Каліфорнії.

По-друге, у випадку стабільності інфляції податок на нерухоме майно можна підвищувати з метою забезпечення збільшення податкових надходжень від нього. Це ще одне свідчення щодо гнучкості податку на нерухоме майно.

По-третє, за ідеальних обставин податкова база може щорічно переоцінюватися. Звичайно, цього важко дотриматися, оскільки не завжди легко в бюджеті віднайти кошти для проведення такої переоцінки наявного нерухомого майна. Альтернативою щорічній переоцінці може бути періодична переоцінка, яку можна проводити кожні три чи п'ять років. Для збалансування зусиль та всіх необхідних для проведення переоцінки нерухомості витрат щорічно можна проводити переоцінку певної частини

(однієї третьої або однієї п'ятої) нерухомості. Це дозволить регулярно фіксувати вартість нерухомого майна і не перевантажувати персонал відповідального за переоцінку органу влади. Проте, навіть такі розвинуті країни, як Німеччина, постійно не оновлюють вартість наявної нерухомості. Відсутність інформації про поточну вартість податкової бази є головною причиною того, що податок на нерухоме майно в країнах ОЕСР не має очікуваної значимості.

Таблиця 3.5

**Надходження від постійних податків на нерухоме майно
(країни ОЕСР)**

Країна	Відсоток від загальних податкових надходжень	Відсоток від ВВП	Відсоток від місцевих податків
США	9.2	2.6	73
Великобританія	8.4	3.1	99
Канада	8.3	3.2	84
Японія	8.0	2.1	28
Нова Зеландія	5.7	2.0	91
Австралія	4.4	1.3	100
Франція	4.2	1.9	23
Ісландія	2.8	1.0	15
Швеція	2.2	1.2	0
Данія	2.1	1.0	7
Ірландія	1.9	0.6	100
Іспанія	1.9	0.7	12
Нідерланди	1.9	0.8	62
Італія	1.8	0.8	33
Німеччина	1.2	0.4	15
Португалія	1.2	0.4	19
Фінляндія	0.9	0.4	4
Австрія	0.6	0.3	5
Норвегія	0.5	0.2	3
Туреччина	0.5	0.2	дані відсутні
Швейцарія	0.5	0.2	2
Люксембург	0.3	0.1	5
Греція	0.3	0.1	0
Бельгія	0.1	0	0
В середньому	2.9	1.0	34

В таблиці 3.5 представлені дані про розмір надходжень від податків на нерухоме майно в країнах Організації Економічного Співробітництва та Розвитку. Країни слідують в порядку зменшення розміру надходжень від податків на нерухоме майно у вигляді відсотка від загальних податкових надходжень. Середній показник по даним за 1999 р. складає 2,9% загальних податкових надходжень і 1,0% ВВП. Частка постійних податків на нерухоме майно в місцевих бюджетах в середньому складає 34%.

Розміри надходжень від податків на нерухоме майно істотно варіюються по країнах ОЕСР. У США частка податків на нерухоме майно складає 9,2% всіх податкових надходжень, у Великобританії — 8,4%, в Канаді — 8,3%, у той час цей показник складає 0,1% в Бельгії і 0,3% в Греції і Люксембурзі. Таким чином, три найвищі показники відрізняються від трьох найнижчих у 60 разів. У таблиці 3.6 представлені дані про розмір надходжень від податків на нерухоме майно в країнах з перехідною економікою. Надходження від податків на нерухоме майно складає значну величину в РФ та Казахстані, а також у Польщі і Литві.

Таблиця 3.6

Окремі країни з перехідною економікою (частка надходжень від податків на нерухоме майно у вигляді відсотка від загальних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів)

Країна	1994	1997	1998	1999	2000	2001
Польща	2.7	2.9	3.0	3.1	3.3	3.4
Чехія	0.8	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
Угорщина	0.2	0.4	0.4	0.5	0.6	0.6
Естонія	1.0	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2
Латвія	3.5	3.3	3.8	3.5	3.6	3.6
Литва	0.8	1.9	1.9	2.0	2.0	2.0
В середньому	1.5	1.7	1.7	1.8	1.9	1.9

У країнах ОЕСР середній показник частки податків на нерухоме майно в загальних податкових надходженнях зріс з 2,6% в 1985 р. до 2,9% в 1997. Таким чином, частка надходжень від податків на нерухоме майно в західних країнах збільшилася за цей період на 10%.

Таке зростання в 80–90-х роках, в першу чергу, обумовлене розвитком системи податків на нерухоме майно в п'яти країнах: Швеції, Італії, Фінляндії, Португалії та Іспанії. Раніше в цих країнах надходження від постійних податків на нерухоме майно складали незначну величину, а зараз вони складають від 1% до 3% загальних податкових надходжень.

Також спостерігається зростання частки надходжень податків на нерухоме майно в країнах з перехідною економікою. Середній показник в

шести перших країнах, представлених в таблиці 2, збільшився з 1,5% в 1994 р. до 1,8% в 1999 р.

Постійні податки на нерухоме майно в країнах ОЕСР, в основному, є місцевими податками. Тільки у трьох країнах майновий податок поступає до центрального бюджету, і лише в одній з цих країн (у Швеції) надходження складають значну величину (дві інші країни — Греція і Бельгія). У решті країн від 98 до 100% податків на нерухоме майно надходять до місцевого бюджету або в місцевий і регіональних бюджет у федеральних державах. В результаті частка постійних податків на нерухоме майно в місцевих (не регіональних) бюджетах в середньому складає 34 відсотки. З таблиці 1 видно значне варіювання показників по країнах. Частка податків на нерухоме майно в місцевих бюджетах упродовж тривалого часу залишалася стабільною (середній показник збільшився з 32 відсотків в 1975 р. до 34 відсотків в 1997 р.).

Однією з причин зростання частки податків на нерухоме майно в західних країнах упродовж останніх 10–15 років, напевно, є зростаючі проблеми, що пов'язані з міжнародною податковою конкуренцією — податки на нерухоме майно менш чутливі до її впливу в порівнянні з іншими податками.

Коли одна країна знижує ставку податку на прибуток організацій, інші країни також відчувають тиск щодо прийняття аналогічних заходів з метою залучення іноземних інвестицій. ПДВ і акцизи були знижені як міра, що обмежує купівлю товарів в сусідніх країнах з нижчими ставками. Податок на доходи фізичних осіб знижувався з метою залучення іноземних фахівців і обмеження еміграції місцевих фахівців. Проте, одна країна може мати набагато вищі ставки податків на нерухоме майно в порівнянні з сусідніми країнами без особливого впливу на зниження розміру іноземних інвестицій. Це обумовлено тим, що підвищення податків на нерухоме майно приведе до відповідного зниження цін на нерухомість. Податки на нерухоме майно також є витратами, які повинні будуть брати до уваги покупці нерухомості. У випадку високих витрат на податки покупець не платитиме ту ж ціну, що і у разі низьких витрат. Таким чином, вищі податки на нерухоме майно істотно не впливають на зниження об'ємів іноземних інвестицій.

Інша причина зростаючої частки податків на нерухоме майно пов'язана з поняттям «економічної нейтральності». У багатьох країнах існує потреба в зниженні інших податків, таких як податок на прибуток організацій, податок на доходи фізичних осіб або ПДВ, оскільки високі ставки цих податків негативно впливають на ухвалення економічних рішень громадянами і підприємствами. Майновий податок є більш «нейтральним» в порівнянні з іншими податками, і підвищення податків на нерухоме майно має менш негативні наслідки, ніж підвищення інших податків.

Підвищення також не вплине на рішення покущів, оскільки вищі податки на нерухоме майно, у свою чергу, приведуть до адекватного зниження цін на таке майно. Це особливо важливо для тієї частини майнового податку, яка відноситься до вартості землі. Частина податку, що відноситься до вартості нерухомості і інших активів, негативно впливає на ухвалення економічних рішень і може привести до зниження об'ємів ремонту існуючих і будівництва нових будівель.

Загальна тенденція в більшості країн полягає в підвищенні ставок податків на землю і нерухомість і в незначному зниженні інших податків, обумовленому міжнародною податковою конкуренцією і економічною нейтральністю. Крім того, на додаток до вже названих причин, збір і адміністрування податків на нерухоме майно в багатьох країнах здійснюється з меншим перешкодами, ніж збір і адміністрування інших податків. Це також може привести до ширшого застосування податків на нерухоме майно.

У країнах з перехідною економікою існує додаткова причина зростання частки надходжень податків на нерухоме майно. При здійсненні приватизації землі і будівель без оплати або за незначну плату оподаткування такої власності стає вельми доцільним. Таким чином нові власники краще усвідомлюють свою відповідальність за підтримку діяльності держави і те, що податки на нерухоме майно є по суті платою за право приватної власності.

У деяких країнах з перехідною економікою високі податки на нерухоме майно також розглядаються як важливий чинник в процесі ухвалення населенням істотнішого варіювання матеріального добробуту.

Аргументи на користь податків на нерухоме майно, проте, не означають, що надходження від податків на нерухоме майно будуть вищі за надходження від податку на прибуток або інших податків. Частка надходжень від податків на нерухоме майно в загальних податкових надходженнях може складати 5–10%, але не більш за цей показник. Основними компонентами сучасної податкової системи є податок на прибуток/дохід, акцизи, ПДВ і відрاهування до фондів соціального страхування.

Одним з дискусійних питань з приводу оподаткування майна в світовій економічній літературі є питання структури податків на нерухоме майно.

У ряді країн діє єдиний майновий податок. Такими країнами є, наприклад, США, Канада, Нідерланди і Швеція. У Великобританії раніше діяв єдиний майновий податок, але на даний час існує два податки. Один — це податок на майно організацій, що розраховується за щорічною вартістю або орендною платою за таке майно. Інший податок є податком на житлові приміщення, який має 8 різних ставок залежно від капітальної вартості. У Данії діють три податки на нерухоме майно:

- земельний податок на всі види власності;
- податок на вартість нерухомості, що використовується в комерційних, промислових або адміністративних цілях;
- податок на вартість майна, яким обкладаються житло, що є місцем мешкання власника, а також літні будинки.

У Німеччині і Франції також діють декілька податків на нерухоме майно. Таким чином, є країни, де існують два або три податки на нерухоме майно, проте поширенішим є єдиний майновий податок.

Базою оподаткування для податків на нерухоме майно в західних країнах є ринкова вартість майна. Періодична переоцінка є невід'ємною складовою системи використання ринкової вартості. У більшості регіонів США і Канади переоцінка здійснюється кожні 4 роки і навіть частіше. Те саме відноситься і до Данії, Нідерландів і Швеції. У всіх цих країнах оцінка і переоцінка здійснюється із застосуванням сучасної комп'ютеризованої системи оцінки.

У інших європейських країнах базою для майнових податків також є ринкова вартість, проте не у всіх країнах переоцінка здійснюється регулярно. Остання переоцінка в Німеччині та Франції здійснювалася 20–30 років тому. У Великобританії комерційна нерухомість переоцінюється кожні п'ять років, проте остання переоцінка житлового фонду проводилася 6 років тому. Згадані країни поволи впроваджують сучасні комп'ютеризовані системи оцінки, що є основною причиною затримки переоцінки.

Ринкова вартість вважається справедливим і ефективним методом розрахунку податкової бази. Ринкова вартість також часто відображає платоспроможність платника податків, і використання ринкової вартості в якості податкової бази спонукає платника податків ефективніше розпоряджатися своєю власністю. Якщо ринкова вартість не відображає платоспроможність (пенсіонери і особи з низьким рівнем доходів, що проживають в дорогих будинках), можливе зниження податку для таких осіб або ж відстрочення платежу до моменту продажу або передачі майна по спадку.

У деяких країнах з перехідною економікою також планується перехід на оцінку майна за ринковою вартістю. У країнах Центральної Європи в системі оцінки бази по майнових податках традиційно використовуються квадратні метри. Оцінка за ринковою вартістю вже застосовується в Естонії, Латвії, а також в Литві і Словенії після нещодавно проведених реформ.

У разі розрахунку бази податків на нерухоме майно за ринковою вартістю такі дані можуть також використовуватися для адміністрування інших податків. У Данії ринкова вартість використовується як мінімальна база для розрахунку збору за перехід права власності. Ринкова вартість

за вирахуванням 10% також використовується для розрахунку податків на спадкоємство і дарування.

Основною базою для податку на приріст капітальної вартості нерухомості є ціна покупки або реалізації об'єкту нерухомості. Проте, ринкова вартість може бути ефективним інструментом перевірки такої інформації.

Використання ринкової вартості як податкової бази по майнових податках несе в собі цілий ряд переваг. Проте, необхідно мати на увазі, що процес визначення ринкової вартості достатньо складний і може бути дорогим. В кожному випадку необхідно оцінити і порівняти витрати і вигоди, впровадження оцінки, що виникають в результаті, за ринковою вартістю. Крім того, необхідно враховувати необхідність проведення регулярної переоцінки. Зазвичай переоцінка здійснюється кожні 3–5 років.

Витрати на оцінку за ринковою вартістю можуть бути знижені в результаті впровадження комп'ютеризованих систем оцінки. Таку можливість також слід враховувати при плануванні введення податку на майно і в Україні.

Як вже було згадано вище, податки на нерухоме майно в переважній більшості країн є місцевими або регіональними податками. Збір податків, таким чином, здійснюється місцевими або регіональними органами влади.

У деяких країнах місцеві органи також здійснюють оцінку майна. Така ситуація в США, Канаді і Нідерландах.

Проте, в інших країнах функції оцінки здійснюються центральними органами, навіть якщо податки на нерухоме майно є місцевими податками. Прикладами таких країн є Великобританія і Данія. Причиною централізації оцінки є те, що центральні органи влади можуть забезпечити менш витратну оцінку, оскільки крупні організації справляються з таким завданням ефективніше. Крім того, центральні органи можуть кращим чином забезпечити одноманітність оцінки для всіх регіонів країни.

В згаданих двох країнах центральні органи не отримують ніякої компенсації за здійснення функцій оцінки. Оцінка здійснюється ними як сприяння місцевим податковим органам. У разі ефективної підтримки такого роду місцеві органи повинні збирати більше податків, що у свою чергу, дозволяє центральним органам зменшити субсидійовану частину місцевих бюджетів за рахунок збільшення податкових надходжень.

В більшості країн реєстрація прав власності, облік землі, облік нерухомості і оцінка майна здійснюється різними органами.

Система, що діє в Данії, представлена в табл. 3.7. Відомство по кадастру привласнює кадастрових номер кожній земельній ділянці. У Земельному

реєстрі враховуються власники кожної земельної ділянки, зокрема, будівель, що знаходяться на них. Місцеві органи влади здійснюють видачу дозволів на будівництво нових і перебудову існуючих будівель. Місцеві органи влади також здійснюють реєстрацію платників податків для цілей податків на нерухоме майно, оскільки вони також здійснюють збір цих податків. Центральна податкова адміністрація здійснює оцінку майна. Оцінка здійснюється на основі даних про земельні ділянки, отримані із Земельного Кадастру, і даних про нерухомість, отриманих від місцевих органів влади. Податкові органи повідомляють платників податків про результати оцінки (вартості землі і майна), і платники податків мають право оспорювати розрахунки податкових органів. Результати оцінки потім передаються в місцеві органи влади, які потім здійснюють збір податків на нерухоме майно. Інформація про ціни реалізації майна грає важливу роль в процесі оцінки. Податкові органи ведуть реєстр цін за операціями.

Таблиця 3.7

Розподіл адміністративних функцій в Данії

Міністерство у справах бізнесу	Земельний кадастр	Кадастрові номери земельних ділянок
Міністерство юстицій	Облік прав власності на землю	Власники згідно номерам кадастру
Місцеві органи влади		Нерухомість Платники податків
Міністерство з податків	Оцінка	Реєстр операцій Вартість землі Вартість майна

В Швеції діє єдиний державний орган, що здійснює функції земельного кадастру, реєстру нерухомості, обліку прав власності, оцінки для цілей податків на нерухоме майно і реєстру операцій. У Литві також створений єдиний центральний орган, що здійснює всі перераховані функції.

Кращою інформацією про ринкову вартість є фактична ціна реалізації майна. У деяких країнах ситуація склалася настільки вдало, що ціни по операціях, що вказуються платниками податків, в 95% випадків відповідають фактичній ринковій вартості. Така ситуація в США, Канаді, Данії, Швеції і Нідерландах. У цих країнах дані обліку цін операцій використовуються в оцінці майна за ринковою вартістю. Ринкова вартість розраховується з урахуванням ринкових цін на аналогічні об'єкти. Інформація про ціни, що надходить з реєстру операцій проходить попередній відбір з метою вилучення явно недостовірної інформації. Дані за операціями, що укладаються між взаємозалежними особами (родичами і ін.), також не використовуються в розрахунках.

В Данії існує певна форма обліку операції, яка заповнюється продавцем і покупцем. В ній вказуються об'єкт майна, а також дані про ціну реалізації. В інших країнах дані про ціну операцій безпосередньо передаються з реєстру прав власності або реєстру операцій.

В Данії існує цілий ряд причин, що обумовлюють вказівку фактичної ціни в 95 відсотках випадків із ста. По-перше, державний збір за перехід права власності достатньо низький (0,6% декларованій вартості для житлового фонду). По-друге, іпотечні кредити по низьких ставках видаються на суму до 80% від декларованої вартості реалізації. Крім того, операція відбувається за участі юриста і спеціаліста банку, що практично у всіх випадках робить неможливим декларування ціни, відмінної від фактичної.

У разі декларування недостовірної ціни угоди передбачені такі дії:

1) Отримання інформації з альтернативних джерел (агентства нерухомості, ціни, що вказуються в рекламних оголошеннях, ціни власності, що реалізовується місцевими органами влади, орендні ставки);

2) Здійснення реформування угоди, направлене на стимулювання декларування достовірної інформації про ціни з операцій.

В багатьох країнах об'єкти незавершеного будівництва обкладаються практично таким же майновим податком, що і побудовані будівлі. У Данії існує положення про обов'язкове повідомлення податкових органів про початок будівництва. Щорічно платникові податків надсилається анкета, в якій необхідно вказати, чи завершено будівництво, а також понесені витрати на будівництво (включаючи трудовитрати власника). На основі цієї інформації розраховується ринкова вартість. В окремих випадках практикується інспекція самого об'єкту, а також оподаткування об'єкту, що будується, за ставками завершеного будівництва у випадках, коли формально недобудований об'єкт вже використовується за призначенням.

Низка країн сьогодні не оподатковує землі сільськогосподарського призначення. Така практика, наприклад, присутня в Ірландії. Досвід країн з перехідною економікою свідчить про те, що майже у всіх таких країнах намагання оподаткувати землі сільськогосподарського призначення натикаються на певний опір з боку сільськогосподарських підприємств. Окремі міжнародні експерти вважають, що оподаткування сільськогосподарських земель призводить до більш ефективного їх використання, до зниження цін на земельні ділянки, а також розширення бази оподаткування та податкових надходжень.

Але не завжди можна погодитися із такою позицією. Так, наприклад, податок на нерухоме майно, як податок, кошти від якого спрямовуються на фінансування певних функцій місцевих органів влади, у Південній Африці не виправдовує себе, оскільки сільськогосподарські виробники в цій країні самі себе забезпечують більшістю комунальних послуг,

в тому числі водо- та електропостачання і, тому, не мають можливості сплачувати податок на нерухоме майно. У разі ж оподаткування в цій країні податком на нерухомість земель сільськогосподарського призначення зазначений податок повинен бути прив'язаний до конкретних послуг, які мешканці сільських територій можуть отримати від держави та органів місцевого самоврядування.

Безумовно, умови розвитку окремих країн та їх регіонів різні і, тому, послуги, які надаються у різних країнах будуть також різними.

В країнах з високими ставками податку на доходи фізичних осіб (США, Великобританія) існують пільги з майнового податку для осіб з низькими доходами і пенсіонерів.

Необхідно пам'ятати, що такі пільги можуть мати високу вартість для державного бюджету. З такої ситуації необхідно проаналізувати, чи представляють податки на нерухоме майно істотне навантаження на платників податків з низькими доходами.

Платники податків зазвичай мають право на оскарження результатів оцінки ринкової вартості у разі незгоди. Важливо відзначити, що спеціальні апеляційні комітети розглядають скарги істотно швидше за суди.

В Данії передбачений перший неформальний етап розгляду апеляції платника податків, в ході якого платник податків і представники податкового органу намагаються досягти домовленість про прийнятну ринкову вартість. У разі відсутності домовленості, апеляція передається на розгляд регіональному апеляційному комітету. Якщо домовленість у такому разі знову не буде досягнута, розгляд справи передається до Центрального податкового третейського суду. Питання, пов'язані з інтерпретацією законодавства надалі можуть бути оскаржені в звичайному суді. Це, однак, не стосується питань розрахунку ринкової вартості.

В Данії приблизно 2 відсотки платників податків постійно оскаржують результати оцінки. Половина суперечок вирішується на першому етапі.

Велика кількість апеляцій може істотно ускладнити використання ринкової вартості як базу з майнових податках. У деяких країнах число апеляцій достатнє високо. У Великобританії оскаржуються більшість результатів оцінки комерційного майна.

Ефективним засобом зниження числа апеляцій є встановлення обмеженого, терміну, протягом якого результати оцінки можуть бути оскаржені. Доцільно також встановити збір за апеляцію, який буде повернений платникові податків у разі ухвалення рішення в його користь.

Крім того, система оцінки повинна бути наскільки це можливо прозорою і об'єктивною, і платники податків повинні інформуватися про середню вартість квадратного метра з урахуванням виду майна і його розташування.

Отже, світове співтовариство має значний досвід з оподаткування майна та нерухомості, використавши який в Україні, можна ввести в дію ще один потужний стимул до його економічного використання та отримати додатковий засіб для наповнення державного бюджету.

3.4.3. Перспективи розвитку оподаткування власності в Україні

Найповніше сутність податків характеризують виконувані ними функції — фіскальна і регулююча.

В усіх державах на різних етапах їхнього історичного розвитку податки виконували перед усім фіскальну функцію, тобто забезпечували централізацію певної частини ВВП в державному бюджеті з метою фінансування державних витрат.

Протягом останніх двох десятиліть значного розвитку набула регулююча функція податків. Сутність її полягає у впливі податків на різні аспекти діяльності їх платників. Ця функція заснована на тому, що, вилучаючи за допомогою податків певну частку доходів економічних суб'єктів, можна стимулювати або стримувати їх діяльність у відповідних напрямках, а отже, регулювати соціально-економічні процеси в країні. Використання регулюючої функції податків здійснюється через податкову політику.

Згідно статті 14 Закону України «Про систему оподаткування», податок на нерухоме майно (нерухомість) відноситься до загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів). Введення цього податку потребує розробки окремого закону, який має бути прямої дії, а також одним із основних джерел наповнення місцевих бюджетів. З проектом такого Закону можна ознайомитися на сайті державної податкової адміністрації України.

Податок на майно є прямим податком. Він накладається безпосередньо на платників і розмір його залежить від розмірів об'єкта оподаткування.

До числа теоретичних основ, що обумовлюють необхідність існування оподаткування власності, можна віднести наступні.

По-перше, враховуючи той факт, що в основному надходження від податків на нерухомість є складовою частиною дохідної частини місцевих бюджетів, то подібний вид оподаткування є свого роду платою за ті місцеві громадські послуги, які отримують власники оподаткованої цим податком нерухомості.

По-друге, податки на нерухомість в значній мірі виконують перерозподільну роль, виходячи з передумови, що власники більшої власності мають більші фінансові можливості і відносяться до більш високих за рівнем достатку прошарків населення, ніж власники меншої власності. В зв'язку з цим, треба відмітити, що у випадку коли податок є платою

за місцеві громадські послуги, «більший» власник отримує їх в більшому обсязі і відповідно перерозподіл можливий лише за умови врахування того, що податок, який сплачується з нерухомості, перевищує вартість державних послуг.

По-третє, за допомогою податків на нерухомість здається можливим оподатковувати ті види доходів, які не можуть бути базою податку з доходів фізичних осіб (рента від використання нерухомості їх безпосередніми власниками).

Існує два основних способи визначення бази для цілей оподаткування податком на нерухомість.

Перший заснований на періодичній вартості рентних платежів (як правило, річних).

Другий — на основі капітальної вартості об'єкту нерухомості.

У першому випадку базою оподаткування є потік доходів, що отримує власник нерухомості від її використання впродовж звітного періоду. У другому випадку — капітальна вартість являє собою вартість землі та об'єктів, що знаходяться на ній. В залежності від встановленої системи вартість може визначатися як на основі ринкової вартості об'єкту, так і на основі оціночної вартості, що являє собою деяку суму, яка може бути визнана задовільною для цілей оподаткування.

Оподаткування нерухомості з використанням річної накопиченої ренти є свого роду додатковим податком з доходів, тоді як податок розрахований виходячи з капітальної вартості об'єкту нерухомості, незалежно від методу, є податком на багатство.

Податок на власність може розглядатися як стимул до найбільш ефективного, в економічному сенсі, використання нерухомості. На практиці дуже часто має місце неефективне використання в короткостроковому періоді об'єкту нерухомості, при якому теперішній грошовий потік є нижчим, ніж максимально можливий, і при якому потенційний покупець, у випадку використання ним цієї нерухомості з більшою ефективністю, міг би потенційно заплатити більшу суму, ніж та, що була розрахована на основі поточних грошових потоків. Тобто, податкові зобов'язання, розраховані на основі потенційної капітальної вартості об'єкту нерухомості, були б вищі, ніж ті, що розраховані на основі щорічного грошового потоку нинішнього власника.

У кожного з перелічених способів визначення бази оподаткування є комплекс переваг та недоліків.

Перевагою використання в якості бази оподаткування капітальної вартості є той факт, що в більшій мірі податок на нерухомість є податком на багатство, що підвищує прогресивність податкової системи. З іншої сторони, використання накопиченої за період ренти в якості бази оподаткування, більше зв'язує податкові зобов'язання з сумою реально

отриманого доходу від використання об'єкту нерухомості власником. Також менше податкове навантаження накладається на власників необроблених земельних ділянок, сільськогосподарських угідь і приватних володінь, що безумовно приносили б більший дохід їх можливим власникам у випадку їх більш ефективного використання. Таким чином, оподаткування, виходячи з максимальної потенційної вартості, що досягається в результаті найбільш ефективного використання нерухомості, безумовно виправдано з економічної точки зору, але потребує в більшій мірі саме політичного рішення, оскільки можна припустити, що воно може призвести до невиконання податкових зобов'язань нинішніх власників, а отже, буде непопулярним.

Якщо оподаткування майна має на меті оподаткування власності як елемента багатства, то використання капітальної вартості нерухомості є більш доцільним. Але при цьому необхідно проводити періодичну переоцінку майна за ринковою вартістю, що є дуже затратним, з точки зору адміністрування податку. Дійсно, ринкова ціна майна є найбільш точною характеристикою цінності об'єкту для його власника. Труднощі виникають при розрахунку грошового еквіваленту вираження ринкової вартості, особливо коли це стосується великих, або унікальних об'єктів як житлового так і промислового призначення. Тобто в цьому випадку оцінка може бути проведена на основі гіпотетичної ринкової вартості (ця оцінка може значно змінюватися при врахуванні або ігноруванні певних фактів).

Ще одним важливим питанням є переоцінка бази оподаткування. Необхідність її полягає в наступних причинах: зміна кон'юнктури ринку, що впливає на дохідність об'єктів власності; інфляція, при застосуванні специфічних ставок оподаткування; амортизація фактичної та податкової бази. Частково можливо не проводити корегування через останню причину, якщо використовується спосіб визначення бази оподаткування на основі накопиченої ренти (включає в себе знос та старіння).

В якості двох різних альтернатив в підході до оподаткування нерухомості в світі існує: оподаткування безпосередньо нерухомості, незалежно від того, хто є її власником і хто буде сплачувати податок, та оподаткування платників податку — власників нерухомості. В першому випадку, розмір податку визначається виключно виходячи з особливостей об'єкту нерухомості та в залежності від встановленого порядку одним з вищезгаданих методів. Це також дає можливість гарантувати виконання податкових зобов'язань (право стягнення на об'єкт нерухомості у випадку несплати по ньому податкових зобов'язань).

Як відомо, податок на власність має властивість з плином часу капіталізуватися в вартість майна — збільшення податку на майно або його запровадження знижує ринкову вартість одиниці власності, в силу того, що накопичена вартість одержуваної від володіння майном ренти зменшується на

суму податку. У випадку якщо потенційні покупці нерухомості мають нестачу грошей для купівлі таких об'єктів, то зниження ціни на нерухомість може суттєво розширити їх можливості щодо придбання.

Оподаткування власності несе в собі ряд проблем як економічного, так і політичного характеру. У число перших потрапляють питання розрахунку вартості об'єктів оподаткування, визначення бази оподаткування, вибору форми оподаткування нерухомості, ставки податку, пільг та винятків з бази оподаткування, а також розрізнення деяких видів нерухомості (наприклад, сільськогосподарських угідь, індустріальних районів тощо). Прийняття рішень стосовно пільг та винятків знаходяться в області політики, бо зачіпають інтереси не всього суспільства в цілому, а лише деяку його частину, при чому, як правило, впливову, що має потужне політичне лоббі.

Проектом Податкового кодексу передбачено здійснити значні зміни в оподаткуванні в Україні, в тому числі передбачається запровадження оподаткування майна. Об'єктами оподаткування будуть земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні. Ставки податку на земельні ділянки запропоновано диференційовані в залежності від призначення земель: для земель сільськогосподарського призначення (угіддя) вони встановлюються з одного гектара у відсотках від їх грошової оцінки у таких розмірах:

- а) для ріллі, сіножатей та пасовищ 0,1%;
- б) для багаторічних насаджень 0,03%.

Ставка податку на земельні ділянки населених пунктів, за якими встановлено грошову оцінку, визначається у розмірі 1 процента грошової оцінки.

Окрім того, проектом Податкового кодексу передбачається оподаткування доходів громадян, що виникають в зв'язку із операціями з рухомим та нерухомим майном.

Так, до загального оподаткованого доходу, у відповідності до п.п. 4.2.3–4.2.5 проекту, включаються доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі — роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу; дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування).

Особливості нарахування та оподаткування таких доходів регламентуються ст. 10–13 проекту Податкового кодексу. Зокрема, ст. 12 визначає

порядок оподаткування операцій з нерухомістю, ст. 13 — порядок оподаткування операцій з продажу або обміну нерухомого майна.

В той же час, слід відмітити похідний характер обраного в проекті Податкового кодексу порядку оподаткування майна, яке, за винятком землі та транспортних засобів не визначається в якості об'єкта оподаткування. На нашу думку, такий підхід частково викликано тим, що порядок нарахування та сплати податку на майно винесено в інший законопроект, однак, враховучи важливість цього податку, його політичну та соціальну значущість, доцільно було б регламентувати його справляння саме Податковим кодексом.

Для того щоб краще зрозуміти природу податку на майно, його особливості, слабкі та сильні сторони, можливості впровадження необхідно дослідити досвід інших країн, що займаються оподаткуванням власності та спробувати застосувати цей досвід в практиці податкового права і податкової політики України.

Російська Федерація. Податок на майно юридичних осіб на регіональному рівні запроваджений у 1991 році. Об'єктом оподаткування є середньорічна вартість майна підприємства (основних фондів, нематеріальних активів, виробничих запасів). Ставка податку для підприємств становить 2 відсотки.

Порядок оподаткування нерухомого майна фізичних осіб варто розглянути більш детально. Ставки податку на майно фізичних осіб встановлюються регіональною владою. Якщо вартість майна до 300 тис.руб., то ставка податку до 0,1 відсотка, якщо від 300 тис. до 500 тис.руб., то відповідно ставка коливається в межах від 0,1 відсотка до 0,3 відсотка, якщо вартість майна від 500 тис.руб. і вище, то ставка податку змінюється від 0,3 відсотка до 2,0 відсотків.

При передбаченій законом максимальній ставці майнового податку 2% регіони мають право встановлювати величину ставки на свій розсуд. У більшості регіонів вона не перевищує 0,5% від інвентаризаційної оцінки майна. Остання може бути нижчою реальної ринкової вартості в 5–10 разів. Тому уряд має намір відмовитися від інвентаризаційної оцінки на користь ринкової ціни, що, за розрахунками, навіть при зниженні ставки до 0,1% призведе до реального росту податкового тягаря.

Об'єктом податку на майно фізичних осіб є нерухоме майно і транспортні засоби (крім автомобілів). Податкова ставка для нерухомості — 0,1% від інвентаризаційної вартості майна, в Москві — 0,5%. Проблема цього податку — спосіб оцінки майна: по залишковій чи ринковій вартості? Тобто, власник московської квартири ринковою вартістю 300 тис. дол. має заплатити в рік 1500 дол. — у десятки разів більше, ніж при оцінці житла старої забудови за інвентаризаційною цінністю. До того ж, федеральний закон дозволяє місцевим властям підвищувати ставку даного податку

до 2%. Щоб зробити даний податок більш соціально прийнятним, розглядається законопроект, який передбачає звільнення від податку житла, дешевшого 30 тис. дол. у Москві, 15 тис. дол. — у містах-мільйонерах, 10 тис. дол. — у решті населених пунктів. Оцінку нерухомості і відповідно поріг її мінімальної неоподаткованої вартості намічається переглядати кожні 2–3 роки. Ставки податку на майно фізичних осіб у формі транспортних засобів залежать від потужності двигуна. Наприклад, на літаки, вертольоти і теплоходи установлена ставка на рівні 10% від мінімального розміру оплати праці у розрахунку на 1 к. с. потужності; на яхти і катери — 5% мінімального розміру оплати праці на 1 к. с. Тим самим цей податок має певну соціальну направленість.

Намічено знизити ставку майнового податку до 0,1%, але при умові, що базою оподаткування буде служити не формальна, зазвичай суттєво занижена, інвентаризаційна оцінка, а реальна ринкова вартість квартири чи будинку. В результаті фактична величина податкового зобов'язання зросте в декілька раз. Запровадження оподаткування в залежності від ринкових цін стримує відсутність методики оцінки житла по ринковій вартості. На випадок, якщо методику такого розрахунку не вдасться розробити, існує альтернативний варіант реформи. Він передбачає установлення мінімальної ставки майнового податку при умові скасування більшості пільг, що може торкнутися будь-якої з існуючих категорій пільговиків: пенсіонерів, колишніх воїнів-афганців, родичів загиблих військовослужбовців, представників творчої богеми (податок не справляється з творчих студій, ательє і майстерень) і навіть садівників (не оподатковуються будівлі площею менше 50 кв. метрів).

На нашу думку, при введенні оподаткування майна в Україні, доцільно врахувати російський досвід та з самого початку декларувати не оподаткування не інвентаризаційної, а ринкової вартості майна. В зв'язку з цим постає потреба в удосконаленні законодавчої бази та практики інституту незалежних оцінщиків, розвитку цієї професії, що вимагає певних фінансових затрат та суттєвого часового проміжку.

Німеччина. Податок на власність (майно) у Німеччині має давні традиції, бо був запроваджений ще в 1278 році королем Рудольфом фон Габсбургом. З 1995 року ставка податку для фізичних осіб була піднята до 1% від вартості майна (було 0,5%) та для промислових компаній і підприємств 0,6% вартості майна. Пільга у вигляді пониженої ставки поширюється на майно в сільському та лісовому господарствах. Раніше не оподатковувалося майно вартістю до 70 тис. марок (а при досягненні власником майна віку 60 років пільга підвищувалася до 100 тис. марок). Зараз не оподатковується цим податком майно фізичних осіб вартістю до 120 тис. євро та майно підприємств вартістю до 20 тис. євро. Оподаткуванню податком на майно підлягає: майно підприємств сільського і лісового гос-

подарства; нерухоме майно юридичних і фізичних осіб; виробниче майно компаній; окремі види особистого майна. Одна з проблем майнового оподаткування — оцінка вартості майна в силу трудоємкості та затратності даної операції. Переоцінка вартості майна підприємств проводиться кожні 3 роки. В основі оцінки вартості майна лежить сумарна оцінка всіх елементів майна виходячи з його прибутковості. Нерухоме майно фірми включається в сумарний показник за ціною його реалізації на момент оцінки, виходячи із залишковій вартості, а цінних паперів — із курсової вартості. Останнім часом у ділових і наукових колах Німеччини посилюється критика податку на майно. Справа в тім, що, по-перше, нерухоме майно компаній підлягає потрійному оподаткуванню: податком на майно, земельним і промисловим податками. По-друге, на відміну від інших місцевих податків податок на майно не вважається витратами виробництва, на суму яких зменшується оподатковуваний прибуток. По-третє, податок на майно підлягає сплаті навіть у тому випадку, якщо компанія закінчила звітний період зі збитком. Тобто, податок приходиться сплачувати за рахунок позики чи продажу майна. Оподаткуванню підлягає особисте нерухоме майно, а також цінні папери, банківські рахунки, внески в страхові компанії, предмети мистецтва, коштовності, приватні літаки, яхти й інші предмети розкоші.

Серед усіх податків податок на майно фізичних та юридичних осіб становить лише 1% загальної суми податкових надходжень.

Очевидно доцільним є використання в Україні окремих підходів, означених вище. Так, на нашу думку, виключення податку на майно зі складу витрат, що впливають на оподатковуваний прибуток є суттєвим стимулом до ефективного використання цього майна. В той же час, слід врахувати що подвійне оподаткування майна може спричинити конфлікт інтересів держави та платника податків, який буде стимулювати відтік майна та майнових прав в тінь. Тому, на перших етапах впровадження оподаткування майна в Україні, доцільно відмовитися від виключення суми нарахованого(сплаченого) податку з витрат підприємства.

Франція. Справляння податків регламентується податковим кодексом, який вважають взірцевим для інших країн. Щороку кодекс уточнюють при затвердженні закону про бюджет і видають коментарі до кодексу.

Поширені у Франції податки на власність (**impot de solidarite sur la fortune**) і нерухомість (**taxe fonciere**) в деяких джерелах фігурують під іншими назвами: податок на доходи від грошових капіталів, податок на приріст капіталу, податок на доходи від нерухомості, податок на спекулятивні надприбутки при будівництві та продажі нерухомості. Оподаткуванню підлягають: нерухоме майно (будівлі та споруди, обладнання промислових і сільськогосподарських підприємств), рухоме майно (акції та облигації, кошти на поточних рахунках), права власності. Деякі види

майно повністю або частково звільнені від податку (майно, використовуване з метою професійної діяльності, предмети старовини тощо). Згідно встановленого обмеження, загальна сума податку на власність і прибуткового податку не повинна перевищувати 85% доходу платника. Податок на власність не сплачується, якщо загальний капітал фізичної особи (нерухомість і банківські рахунки) не перевищує 732 тис. євро. Проте податок на нерухомість сплачується якщо фізична особа має у власності будь-який об'єкт нерухомості. Цей податок не фіксований і залежить від типу об'єкту нерухомості.

Ставки податку на власність є прогресивними. Максимальна ставка податку становить 1,5% вартості об'єкту нерухомості.

В структурі бюджетних доходів від податкових надходжень, обов'язкових платежів і внесків податок на майно фізичних та юридичних осіб складає 4,8%.

Сполучені Штати Америки. Серед місцевих податків найперше фіскальне значення має податок на нерухоме і рухоме майно. В загальній сумі місцевих податків доля майнового податку в окремі роки перевищує 80%. До нерухомого майна відносять землю, будинки, будівлі та споруди різного призначення. Їх велика кількість природна для урбанізованої країни, де в одному Нью-Йорку налічується понад 1 мільйон будівель. Під рухомим майном розуміють власність фактичну та віртуальну. До першої належать виробниче обладнання, товарні запаси, худоба, а також деякі предмети особистого користування та побутового призначення (витвори мистецтва, антикваріат, коштовності); до другої — цінні папери (акції, облігації), договори і патенти, що засвідчують право їх власника на певний дохід.

Ключова проблема оподаткування майна — облік та оцінка об'єктів податку. В більшості штатів вартість майна визначають спеціальні управління оцінки нерухомості один раз в два роки. Видатки на адміністрування майнових податків, затрати часу, зусиль, грошей на консультування й оскарження з боку платників (compliance costs) значно вищі, ніж в інших податків. Ставка податку на нерухоме майно (землю і будівлі) сягає 6,75% від 1/3 їх оціночної вартості, але в середньому по країні складає 1,4%.

Канада. Федеральний податок на індивідуальний дохід передбачає оподаткування доходу платника як сукупності всіх його матеріальних вигод, джерелом яких є трудова і підприємницька діяльність, власність на майно та інші поступлення в грошовій і натуральній формі (в т. ч. пенсії, соціальні допомоги, доходи з капіталу, доходи від фермерства і риболовства та ін). Великі корпорації сплачують додатковий податок у розмірі 0,175% від вартості капіталу, що складається з простих акцій, запасів, позик, облігацій, векселів, закладних).

До місцевих (муніципальних) доходів у Канаді відносяться податок на майно, податки на підприємства, інші податки і збори. База муніципального податку на майно — оціночна вартість нерухомого майна (землі та будівель) без будь-якого зв'язку з платоспроможністю власника. Від даного податку звільнена власність, що належить державі, церкві, школам, благодійним організаціям. Головна проблема адміністрування даного податку — оцінка майна на основі ринкової (реальної, фактичної) вартості. Оскільки остання коливається, то періодична переоцінка здійснюється в більшості провінцій кожні 3–5 років, у Квебеку — щорічно. Функцію оцінки виконують органи влади провінцій або муніципалітетів, вони ж наперед визначають суму доходу, яка має бути одержана від податку на майно, скажімо, в межах міста. Суму доходу ділять на оціночну вартість оподатковуваної власності, а одержаний результат множать на 1000. У такий спосіб визначають так звану мілль-ставку, тобто ставку податку на кожний долар оціночної вартості. 1 мілль дорівнює 1/10 цента. Наприклад, при вартості майна 10 тис. доларів і податковій ставці 50 міллів сума податку складає 0,05 дол. на 1 дол. оціночної вартості, тобто розрахунок податку приймає такий вигляд: $10000 \times 0,05 = 500$ дол. Платники мають право оскаржити суму оцінки. У випадку своєчасної несплати податку на майно накладається арешт. Якщо ж податок не сплачується до встановленого терміну, то нерухомість переходить у власність муніципалітету або продається з аукціону. Муніципалітети застосовують різноманітні податки на підприємства, базою яких служать оціночна або орендна вартість підприємства, площа торгових або складських приміщень.

Японія. Податок на майно фізичних і юридичних осіб справляється за єдиною ставкою 1,4% від вартості оподатковуваного майна, котре переоцінюють кожні три роки. Підлягають оподаткуванню нерухомість, цінні папери, депозити. Найдавніша, а в феодальну епоху майже єдина, форма майнового оподаткування в Японії — земельний податок. У середні віки вносився натурою в розмірі десятої частини урожаю, сучасний податок справляється на основі кадастрової оцінки землі.

Велика Британія. Основу місцевого оподаткування складає муніципальний податок (council tax) — податок на майно, що замінив собою в 1993 р. непопулярний суспільний збір подушного типу (community charge). Справляється з власників і орендарів нерухомого майна, вартість якого оцінюється один раз у 10 років, та в залежності від кількості членів родини, проживаючих за одною адресою. В кожному з регіонів країни встановлені свої норми оподаткування, тому ставки податку значно диференційовані. Муніципалітети мають право встановлювати й інші місцеві податки та збори, для яких немає єдиного переліку.

Для постсоціалістичних країн в цілому та для України зокрема проведення ефективної фіскальної політики було і залишається серйозною проблемою. Вона передусім за все пов'язана з неоднозначним розумінням бюджету та податків як категорій, їх місця в економіці та форм впливу на суспільне виробництво в той чи інший період розвитку. Досвід розвинутих країн свідчить, що ефективність та зростання виробництва визначається гнучкою, стабільною, динамічною та оптимальною податковою та бюджетною системами, розробленими в кожній країні відповідно до конкретних соціально-економічних особливостей її розвитку.

Світовий досвід свідчить, що боротьба з тіньовою економікою, корупцією, злочинністю, тероризмом, масштаби яких зростають у всьому світі, є складною та високозатратною. У цьому сенсі в Україні важливим механізмом такої боротьби може стати розробка комплексного закону про податок на власність та надспоживання ресурсів. Такий закон дозволить здійснити цивілізований облік, контроль, оподаткування власності (державної, приватної, корпоративної тощо) та споживання матеріальних благ і ресурсів, які належать не тільки сучасному населенню країни, але і їхнім нащадкам.

Щодо оптимізації податкового навантаження на платників податків в Україні, то воно можливе лише за умови перерозподілу податкового навантаження між добросовісними й недобросовісними платниками податків та удосконалення системи податкових пільг. В доходній частині бюджету України частки доходів від власності та підприємницької діяльності, а також збори за спеціальне використання природних ресурсів — незначні, що є недоцільним при ринковій економіці. Відповідне оподаткування власності, надспоживання матеріальних благ та ресурсів також дозволило би суттєво збільшити надходження до державного бюджету, цивілізовано здійснити перерозподіл суспільного продукту, зменшити соціальне напруження.

Отже, для забезпечення економічного зростання необхідно удосконалити податкову політику. Її фіскальна спрямованість поступово повинна бути замінена на регулюючу. Податки мають бути розподілені між платниками у відповідності до їх економічного становища, тобто в залежності від доходу, споживання, власності, загалом, — від рівня добробуту (багатства). Потрібно зменшувати рівень податків, які чинять тиск на зростання доходів і прибутків, заробітної плати, обсягів виробництва, інвестицій, зайнятості населення. Для досягнення цього необхідно змінити пріоритети держави від неефективного контролю над доходами до оподаткування власності (нерухомості, транспортних засобів тощо), наявність якої свідчить про успішність господарської діяльності. В умовах ринкової економіки податки на власність є важливим регулятором економіки й абсолютно стабільним джерелом доходів бюджетів усіх рівнів.

Питання для самоконтролю

1. Податок з власників транспортних засобів.
2. Світовий досвід оподаткування нерухомості, майна і землі.
3. Диференційоване оподаткування землі: порядок обчислення та сплати податку до бюджету.
4. Назвіть пільгові категорії платників податку на землю.
5. Перспективи розвитку оподаткування власності в Україні.

3.5. Місцеві податки і збори

3.5.1. Сутність, види та функції місцевих податків і зборів

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

Основні елементи місцевих обов'язкових платежів — платники, об'єкт і граничні ставки податку чи збору тощо, — встановлені Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 № 56–93, а порядок сплати місцевих податків і зборів в межах граничних розмірів ставок, визначених Декретом, встановлюють сільські, селищні і міські ради шляхом розробки і затвердження відповідних положень а також надають пільги з цих платежів. Перелік і основні елементи місцевих податків і зборів України наведені в табл. 3.8. Місцеві податки і збори в Україні не мають істотного значення для формування доходів місцевих бюджетів. У 2004 р., як показано в табл. 3.8, їхня частка в доходах зведеного бюджету України складала всього 0,2%.

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

3.5.2. Порядок справляння місцевих податків і зборів

Розглянемо більш детально порядок справляння деяких місцевих обов'язкових платежів.

Комунальний податок справляється з юридичних осіб, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських

підприємств. Об'єктом оподаткування є річний фонд оплати праці, обчислений виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Чисельність працюючих при розрахунку комунального податку визначається як середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу. Гранична ставка податку не повинна перевищувати 10% від об'єкта оподаткування.

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

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

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

В Києві справляється згідно з Положенням «Про податок з реклами» від 17.05.94 № 96, затвердженим Київською міською радою.

Замовники сплачують податок під час оплати робіт (послуг) з виготовлення реклами. Податок з реклами, одержаний виробниками рекламної продукції при розрахунках з рекламодавцем, позначається у розрахункових документах окремим рядком. Перерахування податку до бюджету здійснюється щомісячно до місцевого бюджету за місцезнаходженням платника.

Збір за право використання місцевої символіки у Києві був введений з 1 квітня 1994 року рішенням Київської міської ради від 15 лютого 1994 р. Цим рішенням було передбачено, що дозвіл (ліцензія) на використання символіки м. Києва юридичним особам і громадянам у комерційних цілях і у назвах підприємств і організацій видається Комітетом охорони і реставрації пам'яток історії, культури і історичного середовища м. Києва Київської міської державної адміністрації строком на 12 місяці з дня видачі.

Збір з юридичних осіб стягується у розмірі 0,1% вартості виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг з використанням символі-

ки м. Києва (за вирахуванням ПДВ). Сплата збору юридичними особами здійснюється щоквартально.

Для громадян, які займаються підприємницькою діяльністю і у комерційних цілях використовують символіку м. Києва, розмір річного збору складає п'ять НМДГ. Ця сума вноситься один раз на рік перед одержанням дозволу (ліцензії).

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

Таблиця 3.8

Місцеві податки і збори в Україні

№ п/п	Податки і збори	Платники	Об'єкт оподаткування	Розмір ставки
1	2	3	4	5
1	Податок з реклами	Юридичні і фізичні особи	Вартість послуг за встановлення і розміщення реклами	Не повинен перевищувати 0,1% вартості послуг за розміщення одноразової реклами та 0,5% за розміщення реклами на тривалий час.
2	Комуніальний податок	Юридичні особи, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств.	Річний фонд оплати праці, обчислений виходячи з розміру офіційно встановленого НМДГ (незалежно від фактично виплаченої заробітної плати), помноженого на середньоблікову чисельність працюючих за звітний період	Не повинен перевищувати 10% річного фонду оплати праці, обчисленого виходячи з розміру НМДГ і середньоблікової чисельності працюючих
3	Збір за припаркування автотранспорту	Юридичні особи та громадяни, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях	Плата за парковку автотранспорту із розрахунку за одну годину паркування	Не повинен перевищувати 3% НМДГ в спеціально обладнаних місцях і 1% — у відведених місцях.

Продовження табл. 3.8

4	Ринковий збір	Юридичні і фізичні особи, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари на ринках	Плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків	Не повинен перевищувати 20% мінімальної заробітної плати для громадян і трьох мінімальних заробітних плат для юридичних осіб
5	Збір за видачу ордера на квартиру	Одержувачі ордера на квартиру	Плата за послуги, пов'язані з видачею документа, що дає право на заселення квартири.	Не повинен перевищувати 30% НМДГ, що діє на час оформлення ордера на квартиру
6	Курортний збір	Громадяни, які тимчасово перебувають у курортній місцевості	Плата за послуги при реєстрації громадян установами, відповідальними за дотримання правил паспортної системи	Не більше 10% НМДГ
7	Збір за участь у бігах на іподромі	Юридичні особи та громадяни, які виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру.	Плата за участь у бігах при реєстрації учасників	Не повинен перевищувати 3 НМДГ за кожного коня
8	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Учасники гри під час придбання ними квитка на участь у грі на тоталізаторі на іподромі.	Надбавки до плати, визначеної за участь у грі	Не повинен перевищувати 5% від суми цієї надбавки
9	Збір за виграш на бігах на іподромі	Особи, які виграли у грі на тоталізаторі на іподромі	Сума виграшу на бігах на іподромі	Не повинен перевищувати 6% від суми виграшу

Продовження табл. 3.8

10	Збір за право на використання місцевої символіки	Юридичні особи і громадяни, які використовують місцеву символіку з комерційною метою	Вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки	Не повинен перевищувати з юридичних осіб — 0,1% вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки, з громадян, що займаються підприємницькою діяльністю, — 5 НМДГ
11	Збір за право на проведення кіно- і телезйомок	Комерційні кіно- і телеорганізації, включаючи організації з іноземними інвестиціями та зарубіжні організації, які проводять зйомки	Фактичні витрати на проведення зазначених заходів	Не повинен перевищувати фактичних витрат на проведення зазначених заходів.
12	Збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	Юридичні особи і громадяни, які мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей.	Вартість заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів виходячи з їх початкової ціни або суми, на яку випускається лотерея.	Не повинен перевищувати 0,1% вартості заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів або від суми, на яку випускається лотерея, але не більше 3 НМДГ
13	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі	Юридичні особи і громадяни, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари	Плата за оформлення та видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях.	Не повинен перевищувати 20 НМДГ для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях, і 1 НМДГ в день — за одноразову торгівлю.
14	Збір з власників собак	Громадяни — власники собак	Кількість собак	Не повинен перевищувати 10% НМДГ

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

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

Згідно із законом України «Про систему оподаткування» і Декретом КМУ «Про місцеві податки і збори» порядок їх сплати встановлюється органами місцевого самоврядування. Базовим податковим (звітним) періодом для місцевих податків і зборів, для яких рішенням органу місцевого самоврядування встановлені строки подання розрахунків, є той період, за який рішенням зазначеного органу встановлена необхідність сплати. Наприклад, у випадку встановлення відповідним органом місцевого самоврядування необхідності щомісячної сплати комунального податку, базовим податковим (звітним) періодом для даного податку на території вказаного органу є місяць. А далі необхідно керуватися, як і для інших податків і зборів, для яких в законах з відповідних платежів не зазначені конкретні строки подання податкової звітності і сплати, Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами», яким встановлені такі строки подання обов'язкової податкової звітності: за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному місяцю, — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця; календарному кварталу або календарному півріччю — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя); календарному року — протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року; календарному року для платників податку з доходів фізичних осіб — до 1 квітня року, наступного за звітним. Якщо інше не передбачено законом з відповідного податку або збору, платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій декларації (розрахунку), протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання декларації (розрахунку) (місяць, квартал, рік).

Відповідальність за порушення вимог податкового законодавства стосовно як місцевих, так і загальнодержавних податків і зборів, визначена Законом «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами». Якщо протягом встановленого законодавством терміну сплати податків і зборів подат-

кове зобов'язання не було погашено, то після закінчення вказаних строків на суму податкового боргу за кожний календарний день прострочення його сплати нараховується пеня із розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, яка діяла на день виникнення такого податкового боргу або на день його (або частини його) погашення, в залежності від того, яка з величин таких ставок є більшою.

Питання для самоконтролю

1. Зміст і призначення місцевих податків.
2. Види місцевих податків.
3. Досвід зарубіжних країн у запровадженні місцевих податків і зборів.
4. Порядок обчислення і сплати місцевих податків в Україні.

3.6. Інші податки та збори

3.6.1. Плата за торговий патент

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

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

Вартість торгового патенту на здійснення торговельної діяльності встановлюється органами місцевого самоврядування в залежності від місцезнаходження пункту продажу товарів та його асортименту переліку. Вартість торгового патенту за календарний місяць встановлюється у таких межах:

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

У аналогічному порядку і за такої ж вартості придбаваються патенти на здійснення діяльності з надання побутових послуг.

Термін дії торгового патенту із зазначених вище видів діяльності складає 12 календарних місяців. Можна придбати короткостроковий

патент на здійснення торговельної діяльності: на 1–15 днів; плата за 1 день — 10 грн.

Оплата вартості торгового патенту на здійснення торговельної діяльності та діяльності з надання побутових послуг провадиться щомісячно до 15 числа місяця, який передує звітному.

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

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

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

Для торгівлі деякими іншими видами вітчизняних товарів (їхній перелік наведено у Законі) видається пільговий торговий патент. Законом також визначені види діяльності, які не підлягають патентуванню. Наприклад, реалізація суб'єктом підприємницької діяльності продукції власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ним у трудових відносинах; через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення цього суб'єкта; діяльність у торгово-виробничій сфері (громадське харчування) на підприємствах, в установах, організаціях, навчальних закладах, які здійснюють обслуговування виключно працівників цих підприємств, установ, організацій, учнів і студентів.

3.6.2. Державне мито

Державне мито — це плата, що стягується за здійснення юридично значущих дій уповноваженими на це компетентними органами в інтересах юридичних і фізичних осіб і видачу їм відповідних документів, що мають правове значення. Особливості сплати державного мита регулюється Декретом Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21.01.93 № 7-93 із змінами і доповненнями. Платниками державного мита є юридичні і фізичні особи, що звертаються у відповідні органи і в інтересах яких останні здійснюють значущі правові дії і видають підтверджуючі документи. Об'єктом обкладання державним митом виступають подання в суд позовних заяв, касаційних скарг, здійснення нотаріальних дій, реє-

страція актів громадянського стану, оформлення документів на право виїзду за кордон і запрошення в Україну громадян інших країн, видача паспортів, та укладання різних договорів цивільно-правового характеру (у тому числі по операціях, що здійснюються на торгових, валютних і інших біржах) і т.п. Ставки державного мита визначаються:

- у відсотках (до ціни договору, вартості майна, позову і т.п.);
- у фіксованих сумах (абсолютних; обчислених у відповідних частках до офіційно встановлених показників — мінімальної заробітної плати, неоподаткованого мінімуму доходів громадян).

Перелік ставок державного мита досить великий, оскільки він встановлюється за кожним видом дій, що обкладаються митом.

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

3.6.3. Внески до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб

Відповідно до Закону України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» є декілька джерел формування коштів Фонду. Але тут мова піде про *збір до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковому, регулярному, спеціальному)*, яким шляхом внесення змін до Закону України у 2001 році був поповнений перелік загальнодержавних податків і зборів. Платниками цього збору є учасники Фонду, а саме: банки — юридичні особи, які зареєстровані у Державному реєстрі банків. Кошти Фонду слугують для отримання вкладниками гарантованої суми відшкодування коштів за вкладами у разі виникнення їх недоступності.

Початковий збір до Фонду в розмірі 1% зареєстрованого статутного капіталу банку перераховується банками — учасниками Фонду на його рахунок протягом 30 календарних днів з дня одержання банківської ліцензії на здійснення банківської діяльності.

Нарахування регулярного збору до Фонду здійснюється його учасниками Фонду двічі на рік по 0,25% загальної суми вкладів, включаючи нараховані за вкладами відсотки, за станом на 31 грудня року, що передує поточному, та 30 червня поточного року. Перерахування збору здійснюється щоквартально рівними частками до 15 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Сплата спеціального збору до Фонду здійснюється, якщо поточні доходи Фонду є недостатніми для виконання ним у повному обсязі своїх зобов'язань щодо обслуговування та погашення залучених кредитів,

спрямованих на відшкодування коштів вкладникам банків — учасників Фонду. Спеціальний збір вноситься у строки та згідно з умовами, встановленими адміністративною радою.

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

3.6.4. Податок на промисел

Податок на промисел включено до переліку загальнодержавних податків. Порядок його сплати встановлений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел», який був введений в дію з 1 липня 1993 р.

Цей податок запроваджувався перш за все з метою поповнення дохідної бази бюджетів місцевого самоврядування, хоча, як видно з таблиці 3.8, на сьогодні він практично не дає надходжень до бюджету.

Платниками податку на промисел (схема 3.1) є виключно фізичні особи незалежно від їх громадянства і постійного місця проживання :

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



Рис. 3.1. Податок на промисел

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

Декларація подається за місцем проживання платника, а громадянином, який не має постійного місця проживання в Україні, — за місцем продажу товарів. Не підлягає декларуванню і оподаткуванню, напри-

клад, сільськогосподарська продукція, вирощена у особистому підсобному господарстві.

Сума податку на промисел залежить від двох факторів:

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

Якщо зазначені товари підлягають продажу протягом трьох календарних днів, ставка податку складає 10% їх вартості, зазначеної в декларації; якщо ж строк продажу товарів збільшується до семи днів, ставка податку подвоюється. Сума податку не може бути менше розміру однієї мінімальної заробітної плати.

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

Громадяни, які продають товари, повинні пред'являти на вимогу посадових осіб державних податкових інспекцій та органів внутрішніх справ одноразові патенти. Якщо продаж товарів здійснюється більше чотирьох разів протягом календарного року, така діяльність вважається систематичною і зобов'язує громадян зареєструватися як суб'єкти підприємництва.

На фізичних осіб, які здійснюють продаж товарів з порушенням встановленого порядку, посадовими особами органів податкової служби можуть накладатися адміністративні штрафи у розмірі від 1 до 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

3.6.5. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмільярства

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

Об'єктом оподаткування є виручка, одержувана від реалізації зазначеної продукції. Ставка збору становить 1% від об'єкта оподаткування. Платники сплачують збір на спеціальний рахунок Державного казначейства України щомісяця у строки, визначені законом для місячного звітного періоду. 30% нарахованих сум збору залишаються на спеціальних рахунках управлінь Державного казначейства України в Автономній Республіці Крим та в областях і використовуються на розвиток виноградарства, садівництва та хмільярства, 70% нарахованих сум збору перераховуються на спеціальний рахунок Державного казначейства України. Розпорядниками цих коштів є органи виконавчої влади,

які здійснюють державну політику у сфері виноградарства, садівництва і хмільярства. Механізм справляння збору та порядок використання цих коштів затверджуються Кабінетом Міністрів України. Дія Закону України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмільярства» згідно з його нормами має бути припинена 31 грудня 2009 року.

3.6.6. Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України

Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України, встановлюється для транспортних засобів вітчизняних і зарубіжних власників, які перетинають державний кордон України. Збір є платою за здійснення у зазначених пунктах митного контролю при транзиті вантажів і транспортних засобів; санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного і екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України, а також за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів.

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

3.6.7. Збір за використання радіочастотного ресурсу

Використання радіочастотного ресурсу в Україні здійснюється на платній основі. *Збір за використання радіочастотного ресурсу* стягується з метою формування джерела коштів для фінансування заходів, направлених на підвищення ефективності використання цього ресурсу. Згідно із Законом «Про радіочастотний ресурс України» користувачі сплачують збір щомісячно в терміни, визначені відповідними законодавчими актами. Ставки збору встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Сума збору за користування радіочастотним ресурсом визначається платниками самостійно виходячи з розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот, визначеної у ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або дозволі на експлуатацію, по кожному регіону окремо. Платники щомісяця протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця, подають до органів податкової служби податкові декларації за встановленою формою.

3.6.8. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію

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

3.6.9. Збір за проведення гастрольних заходів

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

3.6.10. Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності

Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності у розмірі 2 відсотки до діючого тарифу на природний газ. Платниками є суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які провадять діяльність з постачання природного газу споживачам на підставі укладених з ними договорів. Порядок справлення збору встановлюється Кабінетом Міністрів України. Надходження збору зараховуються до спеціального фонду державного бюджету і спрямовуються на надання субвенції місцевим бюджетам на будівництво газопроводів-відводів та газифікацію населених пунктів, у першу чергу сільських.

3.6.11. Судовий збір

Судовий збір з'явився у переліку загальнодержавних податків і зборів у зв'язку із введенням в дію Цивільно-процесуального кодексу України у 2004 році. Розмір судового збору, порядок його сплати і звільнення від сплати встановлюються законом. До набрання чинності законом, який регулює порядок сплати і розміри судового збору, цей платіж при зверненні до суду сплачується у порядку і розмірах, встановлених законодавством для державного мита.

Питання для самоконтролю

1. Види місцевих податків і зборів.
2. Порядок справляння місцевих податків і зборів.
3. Плата за торговий патент: платники та порядок справляння.
4. Зміст, призначення і порядок справляння державного мита.

РОЗДІЛ IV.

СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

4.1. Зміст і принципи системи податкового адміністрування в Україні

З часу проголошення незалежності перед Україною постало завдання сформувати власну податкову систему, яка б відповідала вимогам проголошеного курсу перебудови економіки відповідно до ринкових принципів господарювання.

Починаючи з 1991 року податкова система в Україні поступово набуває сучасних рис, притаманних податковим системам розвинутих країн за складом податків, основою якої є: податки на доходи (податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств,) податки на споживання (податок на додану вартість, акцизні збори), податки на зовнішньоекономічну діяльність (ввізне та вивізне мито), внески на загальнообов'язкове державне страхування та інші податки і збори. Відповідно формується і система фіскальних органів, відповідальних за мобілізацію коштів до бюджетів і державних цільових фондів.

На сьогоднішній день до складу податкової системи України входять усі основні види податків, які функціонують у розвинутих країнах. Однак, наявність певного виду податку у податковій системі ще не говорить про те, що він автоматично проявляє всю гаму свого економічного призначення. Реалізація функцій податку залежить від багатьох факторів, серед яких економічні, соціальні, політичні умови, в яких дана податкова система функціонує.

Організація оподаткування має значний вплив на суспільне життя. Податки в руках одних управлінців можуть бути знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших — засобом нестабільності та економічного саморуйнування. Історія розвитку оподаткування свідчить, що податки можуть бути не тільки джерелом поповнення бюджетів, але і інструментом регулювання тих чи інших соціально-економічних процесів. Свідоме використання податків для досягнення відповідних цілей здійснюється в рамках податкової політики.

Держава, виражаючи інтереси суспільства в різних сферах життєдіяльності, виробляє та впроваджує відповідну політику: економічну, соціальну, екологічну, демографічну тощо. Визначивши свою економічну політику, держава визначає напрямок розвитку, а також стратегію і тактику досягнення поставленої мети.

Відомий американський економіст Р.Масгрейв сформулював основні вимоги до раціональної податкової структури:

- 1) розподіл податкового тягара повинний бути рівномірним: кожен платить свою «справедливу частку»;
- 2) мінімальний тиск на економічні рішення; будь-яке державне втручання, пов'язане з «надмірним оподаткуванням», необхідно зменшити;
- 3) якщо перед податковою політикою поставлені інші цілі, наприклад заохочення і субсидування інвестицій, необхідно звести до мінімуму можливе порушення рівноваги між соціальною справедливістю й економічною ефективністю;
- 4) сприяти стабілізації економіки й економічному зростанню;
- 5) оподаткування повинно бути зрозумілим для платника податків, а управління ним — справедливим, базуватися на законах;
- 6) витрати на управління податковою системою повинні бути мінімальними.

Наведений перелік переконує, ці загальні вимоги значною мірою повторюють фундаментальні принципи, що мають лежати в основі побудови податкової системи будь-якої цивілізованої держави. Тому основним напрямом підвищення ефективності податкових систем слід вважати більш повну реалізацію фундаментальних принципів оподаткування, що є здобутком багатьох поколінь вчених та практиків. І хоча ці заходи мають специфіку стосовно окремих країн, що визначається як прихильністю до тієї чи іншої економічної теорії, так і власною інтерпретацією деяких положень, в цілому вони спрямовані на досягнення справедливості та ефективності оподаткування.

Ефективність управління будь-яким процесом перш за все залежить від оптимальності структури задіяних органів.

Безпосередньо в адмініструванні податків в Україні задіяні органи податкової та митної служб, органи державного пенсійного фонду та державного соціального страхування. Найактуальнішим сьогодні є питання оптимальності структури податкової служби як основної ланки підсистеми державних органів, відповідальних за організацію та контроль процесу оподаткування.

Процес збирання податків слід організувати таким чином, щоб він у більшій мірі сприяв (через накопичення фінансових ресурсів) реалізації фінансової політики держави. Цей процес повинен впливати на розподіл доходів в напрямку забезпечення соціальної справедливості у суспільстві.

При визначенні податкової платоспроможності приватних осіб слід вимагати надання лише мінімуму даних, які торкаються особистого життя громадян. Нагальною є потреба покращання обслуговування платників і зменшення витрат на податкові розрахунки та збір податків. Розв'язання цих проблем забезпечує зростання економічної ефективності збору податків.

Відповідно до термінології, термін «адміністрування» містить у собі шість елементів:

- I — підготовка опису податку, який забезпечує основу для управління будь-якою податковою структурою;
- II — визначення податкової бази для платника;
- III — розрахунок і сплата податку;
- IV — перевірка на відповідність дій платника податку чинному законодавству в добровільній системі співпраці платників та податкових органів;
- V — оскарження;
- VI — примусове виконання (використовується, коли інші засоби не призвели до відповідної сплати податку).

У розвинених країнах одним з найновіших інструментів, що збільшують ефективність податкового адміністрування, є модернізована служба обслуговування платників податків, розроблена з використанням нової концепції «орієнтація на платника». Так, з метою економії часу платникам надається можливість надсилати річні податкові декларації в електронному вигляді телекомунікаційними каналами зв'язку. Такий підхід вже запроваджено в РФ. В Україні сплату податків та подання податкової звітності за допомогою Інтернету тільки розпочали запроваджувати.

Сьогодні в Україні платникам податку надаються такі послуги, як надання безоплатних послуг щодо заповнення податкової декларації та подання звітності в електронному вигляді (м. Київ). Система електронної звітності передбачає використання технічних блоків, які складаються із робочих місць з комп'ютерами, призначених для заповнення фінансової документації безпосередньо у відділеннях податкової адміністрації. Таку систему розроблено для суб'єктів малого бізнесу, які не мають власних комп'ютерів.

У 2006 році звітність в електронному вигляді подали близько 300 підприємств, що становить менше 1% від загальної кількості. Така система залишається недостатньо зручною, порівняно з використанням можливостей Інтернет. Поширення використання сучасних технологій дозволить зменшити витрати на податкове адміністрування.

Особливо актуальним у наш час є вдосконалення такого елементу адміністрування податку з доходів фізичних осіб, як перевірка на відповідність дій платника податку законодавству в добровільній системі співпраці платників та адміністрації.

Для вирішення цього завдання в Україні необхідно забезпечити:

- інвентаризацію майна;
- доступ податківців до реєстру майнових прав;
- функціонування єдиної інформаційної системи, тобто технічної і технологічної інтеграції усіх відомств (податкової адміністрації, БТІ,

Міністерства юстиції, нотаріусів, оцінників), визначення рівнів доступу до інформації;

- навчання персоналу податкових адміністрацій на місцях з метою користування складним програмним продуктом.

З метою захисту прав платників податків, необхідне ухвалення Декларації прав платників податків. Так, у демократичних країнах така Декларація містить:

- право конфіденційності — помірковане втручання податкової адміністрації в особисте життя. На практиці це інтерпретується як відхід від нерозважливих пошуків і прохань щодо надання інформації.
- право доступу до інформації означає, що платники податків повинні мати доступ до інформації стосовно операцій податкової системи та способів оцінки податкових зобов'язань. Вони повинні інформуватися стосовно прав, особливо щодо права опротестувати рішення податкової адміністрації.
- право оскарження — головний елемент будь-якої справедливої податкової системи, яка захищає платників податків.

Платники податків повинні мати відносно високий ступінь усвідомлення наслідків своїх дій тощо.

Удосконалення податкового адміністрування спрямовується на усунення протиріч між державою та суб'єктами оподаткування. Вирішення цього завдання потребує комплексного підходу, важливим пріоритетом якого є, зокрема, покращення податкового контролю. На жаль, в Україні досі не створена загальна концепція фінансового контролю.

Одна із головних проблем податкової системи України полягає в тому, що поряд із законами діють багаточисельні підзаконні акти: інструкції, доповнення, зміни до них, роз'яснення, нормативні листи та ін. Це звісно заважає у роботі. Нарікання з приводу дуже частих змін податкового законодавства теж справедливі. Високий динамізм процесів, які проходять у господарському житті країни, необхідність швидкого реагування з боку держави — усі ці причини потребують, звісно, постійного реформування податкової системи.

Питання для самоконтролю

1. Зміст податкового адміністрування.
2. Елементи податкового адміністрування.
3. Принципи і особливості організації податкового адміністрування.

4.2. Нормативно-правова та організаційна складові системи адміністрування податків

Система адміністрування податків направлена на здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів, податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством.

Правові основи діяльності податкової служби України закладені Законом України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ у редакції від 24 грудня 1993 року № 3813-ХІІ із змінами і доповненнями (далі – Закон № 509-ХІІ).

Відповідно до Закону до системи органів державної податкової служби відносяться:

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

Див. рис. 4.1.

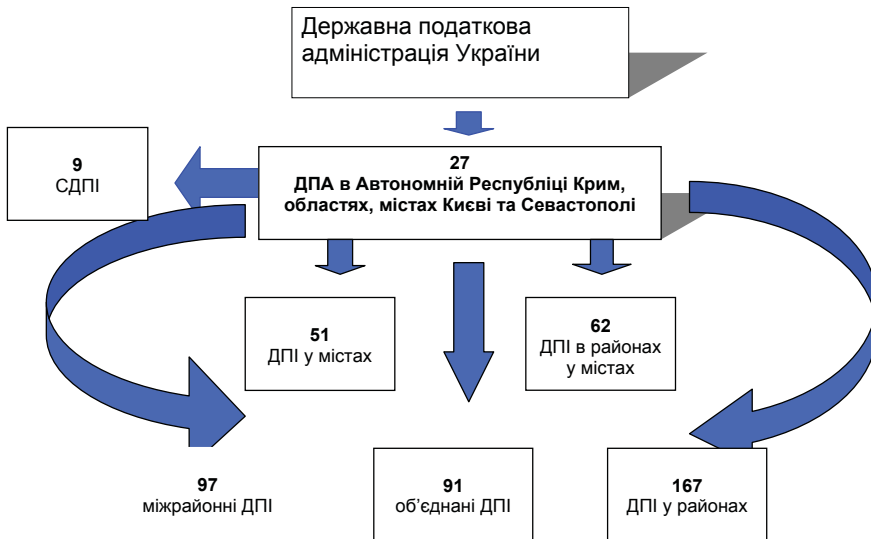


Рис. 4.1. Загальна структура органів державної податкової служби (станом на 01.10.07)

У складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями — податкова міліція.

Державна податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом.

Податкова служба України — це сукупність державних органів, які організовують і контролюють надходження податків, податкових і окремих видів неподаткових платежів.

Завданнями органів державної податкової служби є:

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі — податки, інші платежі);
- внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;
- прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб;
- роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;
- запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

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

Державна податкова адміністрація України здійснює такі функції:

- 1) виконує безпосередньо і організовує роботу ДПА та ДПІ, пов'язану із:
 - здійсненням контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів, контролю за валютними операціями, за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій на право займатися певними видами господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

- здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;
 - обліком платників податків, інших платежів;
 - виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;
 - проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, участю у розробленні пропозицій щодо основних напрямів державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- 2) у випадках, передбачених законом, видає нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування;
 - 3) затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків;
 - 4) у порядку, встановленому законом, надає податкові роз'яснення, організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби;
 - 5) здійснює заходи щодо підбору, розміщення, професійної підготовки і перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;
 - 6) надає органам державної податкової служби методичну і практичну допомогу в організації роботи;
 - 7) організовує роботу зі створення інформаційних систем, автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації і комп'ютеризації роботи органів державної податкової служби;
 - 8) розробляє проекти законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок у рамках контролю за додержанням законодавства;
 - 9) при виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинність, направляють матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;
 - 10) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;
 - 11) надає Міністерству фінансів України, Головному управлінню Державного казначейства України звіт про надходження податків;
 - 12) вносить пропозиції і розробляє проекти міжнародних договорів щодо оподаткування, виконує у визначених законодавством межах міжнародні договори з питань оподаткування;
 - 13) надає фізичним особам — платникам податків ідентифікаційні номери і веде Єдиний банк даних про платників податків — юридичних осіб;

- 14) прогнозує, аналізує надходження податків, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на податкові надходження;
- 15) забезпечує виготовлення марок акцизного збору, їхнє зберігання і реалізацію;
- 16) організовує роботу, пов'язану із здійсненням контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів;
- 17) вносить у встановленому порядку пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства;
- 18) організовує в межах своєї компетенції роботу з забезпечення державної таємниці в органах податкової служби.

Середня ланка податкової служби України — ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, ДПП у містах з районним поділом — виконує зазначені вище функції, крім функцій, передбачених пунктами 2, 3, 8, 10, 11, 12, 13, 17, а також пунктом 15 в частині забезпечення виготовлення марок акцизного збору.

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

- 1) здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів;
- 2) забезпечують облік платників податків, правильність нарахування і своєчасність надходження податків;
- 3) контролюють своєчасність подання платниками податків податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, а також ведуть перевірку достовірності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і нарахування податків та інших платежів;
- 4) здійснюють у межах своїх повноважень контроль за законністю валютних операцій, додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари та послуги, за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів;
- 5) ведуть облік векселів, які видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічних відносин, а також контроль за погашенням цих векселів;

- 6) забезпечують застосування і своєчасне стягнення сум фінансових санкцій, а також адміністративних штрафів з посадових осіб, передбачених за порушення податкового законодавства;
- 7) аналізують причини й оцінюють дані про факти порушення податкового законодавства;
- 8) здійснюють перевірки фактів приховування і заниження сум податків;
- 9) за дорученням спеціальних підрозділів з боротьби з організованою злочинністю проводять перевірку своєчасності подання і достовірності документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків;
- 10) передають відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, щодо яких передбачена кримінальна відповідальність, якщо їх розслідування не входить до компетенції податкової міліції;
- 11) подають до судів позови до підприємств, установ і організацій і громадян про визнання договорів недійсними і стягнення до доходу держави коштів, одержаних ними за такими угодами, в інших випадках — коштів, отриманих без встановлених законом підстав, а також стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна;
- 12) розглядають звернення громадян, підприємств, установ з питань оподаткування і (у межах своєї компетенції) валютного контролю, а також скарги на дії посадових осіб державних податкових інспекцій;
- 13) надають відповідним фінансовим органам і органам Державного казначейства України звіт про надходження податків;
- 14) роз'ясняють через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки та ін.

Для виконання своїх функцій органи державної податкової служби мають право:

- 1) здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян перевірки документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення, одержувати від посадових осіб і громадян пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок; викликати посадових осіб і громадян для пояснень щодо джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків;
- 2) одержувати від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи та іншу інформацію, пов'язану з нарахуванням і сплатою податків, входити до будь-яких інформаційних систем, зокрема комп'ютерних, для визначення об'єкта оподаткування;

- 3) одержувати від митних органів інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, та справляння при цьому податків, а від органів статистики — дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;
- 4) обстежувати будь-які виробничі, складські, торгові й інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності й житло громадян, якщо воно використовується як юридична адреса суб'єктів підприємництва, а також для одержання доходів;
- 5) застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції, стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми недоїмки, пені, у випадках порядку та розмірах, встановлених законами України тощо.

Отже, податкова робота — це діяльність платників податків і податкової служби щодо надходження податків до бюджету і контролю за платежами. Вона складається з таких елементів: правової регламентації встановлення і справляння податків, обліку платників податків і податкових платежів, встановлення порядку і форм розрахунків з бюджетом. Правова регламентація встановлення і справляння податків — основа податкової роботи.

Функцію прийняття законодавчих актів у податковій сфері здійснюють вищі органи державної влади. Оскільки податкові закони здійснюють вплив на усі сфери економічної діяльності, для їх підготовки і прийняття необхідно залучати широке коло спеціалістів. Прийняття більш досконалих законів неможливе без кваліфікованих законодавців.

Закони та інші законодавчі акти є необхідною, але недостатньою умовою організації податкової роботи. Вони встановлюють головні принципи і об'єкти оподаткування, платників податків, ставки, пільги, порядок і форми розрахунків тільки в узагальненому вигляді, тоді як для чіткої організації податкової роботи необхідні документи, які в деталях визначають порядок оподаткування.

Такими документами є інструкції ДПА України. Вони не повинні суперечити закону, який деталізують.

В структурі податкової роботи важливе місце займає облік платників податків і податкових надходжень. Його правильна організація сприяє підвищенню ефективності податкової системи. З нього починається податкова робота.

Реєстрації як платники податків підлягають усі юридичні і фізичні особи, які мають об'єкти оподаткування. З метою централізації обліку платників податків ДПА України веде Єдиний банк даних юридичних осіб і Державний реєстр фізичних осіб — платників (ДРФО). Первинний облік платників податків здійснюється працівниками відповід-

них підрозділів органів державної податкової служби у журналах обліку платників податків (юридичних і фізичних осіб) у відповідності з Інструкції про порядок обліку платників податків, яка затверджується наказом ДПА України.

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

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

На бажання платника податків — юридичної особи (у тому числі тієї, стосовно якої не надійшли відомості від державного реєстратора), узяття його на облік може бути здійснене органом державної податкової служби на підставі документів, визначених зазначеною Інструкцією, а саме:

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

Одночасно з поданням заяви платником податків — юридичною особою пред'являються оригінали перелічених документів.

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

Узяття на облік платника податків органом державної податкової служби провадиться протягом двох робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора чи заяви від платника податків та здійснюється датою внесення даних до Єдиного банку даних юридичних осіб за номером, який відповідає порядковому номеру реєстрації відповідного повідомлення державного реєстратора чи заяви платника податків у журналі обліку платників податків — юридичних осіб.

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

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

На бажання фізичної особи — підприємця, стосовно якої до органу державної податкової служби за її місцем проживання не надійшли відомості від державного реєстратора, узяття такої особи на облік може бути здійснене органом державної податкової служби, якщо така особа подає до органу державної податкової служби заяву за встановленою формою та копію свідоцтва про державну реєстрацію. Одночасно з поданням заяви платником податків пред'являється оригінал такого свідоцтва. У цьому разі за даними Єдиного державного реєстру або через відповідного державного реєстратора підрозділ з обліку платників податків органу державної податкової служби зобов'язаний встановити, що така фізична особа — підприємець включена до Єдиного державного реєстру та її підприємницька діяльність не припинена.

Узяття на облік фізичної особи — підприємця органом державної податкової служби провадиться протягом двох робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора чи заяви від платника податків та здійснюється датою внесення даних до Реєстру фізичних осіб за номером, який відповідає порядковому номеру реєстрації відповідного повідомлення державного реєстратора чи заяви платника податків у журналі за встановленою формою.

Узяття на облік самозайнятих осіб, які не є підприємцями, здійснюють незалежну професійну діяльність та не є найманими особами у межах такої незалежної професійної діяльності, здійснюється у порядку, установленому зазначеною Інструкцією для фізичних осіб — підприємців.

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

Для зняття з обліку платника податків — юридичної особи, у разі прийняття рішення про припинення діяльності засновниками, уповноваженими органами чи судом, голові комісії з припинення чи особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків у разі ліквідації платника податків, у 3-денний термін від дати внесення до Єдиного державного реєстру відомостей про те, що юридична особа перебуває у процесі припинення, слід подати в орган

державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку, такі документи:

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

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

При одержанні органами державної податкової служби від платника податків заяви, а також (якщо це має місце) на підставі інформації про порушення справи про банкрутство платника податків, провадження справи в суді щодо скасування державної реєстрації, припинення, визнання недійсними або такими, що суперечать законодавству, установчих документів, або здійснення діяльності, що суперечить закону чи установчим документам, або в інших випадках, передбачених законом, органом державної податкової служби у місячний термін приймається рішення про проведення документальної перевірки таких платників і відповідні підрозділи розпочинають перевірку.

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

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

Якщо платник податків не має заборгованості перед бюджетом, та у разі неподання протягом одного року в органи державної податкової служби податкових декларацій, документів бухгалтерської звітності; якщо установчі документи суперечать чинному законодавству; провадження

діяльності, яка суперечить установчим документам та законодавству, то керівник органу державної податкової служби приймає рішення у вигляді розпорядження відносно суб'єкта підприємницької діяльності — про звернення до суду або господарського суду із заявою про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності. Після прийняття відповідного рішення судом, такі платники органами державної податкової служби знімаються з обліку.

Підприємства — банкрути знімаються з обліку після затвердження ліквідаційного балансу ухвалою господарського суду, прийняття судом рішення про ліквідацію такого підприємства та визнання податкового боргу безнадійним у такому ж самому порядку.

Зняття з обліку фізичної особи — підприємця як платника податків здійснюється в порядку, відповідному для платників податків — юридичних осіб. Особливістю є лише те, що фізична особа після прийняття рішення про припинення діяльності подає до органу державної податкової служби, у якому вона зареєстрована як платник податків, заяву про зняття з обліку платника податків за встановленою формою та оригінали документів, що видаються органами державної податкової служби платнику податків (свідоцтва, патенти, довідки тощо) і підлягають поверненню до органу державної податкової служби.

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

Копії свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, засвідчені податковим органом, мають бути розміщені в доступних для огляду місцях у приміщенні платника податку та в усіх його відокремлених підрозділах.

Реєстрація діє до дати її анулювання, яка відбувається у випадках, якщо:

- а) платник ПДВ, який до місяця, в якому подається заява, про анулювання реєстрації, є зареєстрованим більше 24 календарних місяців, включаючи місяць реєстрації, та має за останні дванадцять поточних календарних місяців обсяги оподатковуваних операцій, менші за визначену відповідними нормами Закону суму;
- б) ліквідаційна комісія платника ПДВ, оголошеного банкрутом, закінчує роботу або платник податку ліквідується за власним бажанням чи за рішенням суду (фізична особа позбувається статусу суб'єкта господарювання);

- в) особа, зареєстрована як платник ПДВ, реєструється як платник єдиного податку або стає суб'єктом інших спрощених систем оподаткування, які визначають особливий порядок нарахування чи сплати ПДВ, відмінний від тих, що встановлені цим Законом, чи звільняють таку особу від сплати цього податку за рішенням суду або з будь-яких інших причин;
- г) особа, зареєстрована як платник ПДВ, не надає податковому органу декларації з цього податку протягом дванадцяти послідовних податкових місяців або подає таку декларацію, яка свідчить про відсутність оподатковуваних поставок протягом такого періоду, а також у випадках, визначених законодавством стосовно порядку реєстрації суб'єктів господарювання.

Облік платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України, ведеться у картках особових рахунків платників податків, які відкриваються за кожним платником та кожним видом платежу, які повинні сплачуватися такими платниками.

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

Картки особових рахунків дозволяють контролювати процес розрахунків підприємств з бюджетом і у разі необхідності здійснювати заходи щодо ліквідації заборгованості платників перед бюджетом.

Державна податкова служба виявляє велику кількість умисних і невмисних порушень податкового законодавства.

Назвемо типові види податкових правопорушень:

- порушення порядку узяття на облік в органах податкової служби;
- ухилення від узяття на облік в органах податкової служби;
- порушення порядку подання органам державної податкової служби відомостей, необхідних для ведення обліку платників податків;
- порушення порядку подання інформації про відкриття (закриття) рахунків у банківських установах;
- порушення порядку подання податкової звітності;
- порушення порядку ведення обліку об'єктів оподаткування;
- порушення порядку зберігання документів, пов'язаних з оподаткуванням;

- дії, направлені на неправомірне зменшення сум податків і зборів; подання платником податків до органів податкової служби документів або відомостей, що містять недостовірну інформацію, використання якої привело до заниження розмірів податкових зобов'язань;
- перешкоджання доступу посадових осіб органів державної податкової служби до проведення планових та позапланових виїзних перевірок;
- відмова надати необхідні фінансово-господарські і бухгалтерські документи, право на перевірку яких працівники органів податкової служби мають згідно з діючим законодавством;
- ухилення від сплати податків тощо.

За порушення податкового законодавства передбачена кримінальна і фінансова відповідальність.

Кримінальна відповідальність, згідно зі ст. 212 Кримінального кодексу України, поширюється на податкові злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків. В залежності від суми коштів, які не надійшли до бюджетів або державних цільових фондів в результаті умисного ухилення від сплати передбачається різна ступінь покарання:

- 1) при ненадходженні коштів у значних розмірах (суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 1000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (НМДГ)- штраф від 300 до 500 НМДГ або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.
- 2) при ненадходженні коштів у великих розмірах (суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 3000 і більше разів перевищують установлений законодавством НМДГ) — штраф від 500 до 2000 НМДГ або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.
- 3) при ненадходженні коштів в особливо великих розмірах (суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 5000 і більше разів перевищують установлений законодавством НМДГ) — позбавлення волі на строк від 5 до 10 років без права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

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

- платник податків, що не подає податкову декларацію у визначені законодавством строки, сплачує штраф у розмірі 10 НМДГ за кожне таке неподання або її затримку;

- якщо платник податку не подає у встановлені строки податкову декларацію, а контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків, то, додатково до штрафу, зазначеному у попередньому пункті, платник податків сплачує штраф у розмірі 10% суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50% від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше десяти НМДГ;
- у випадку, коли за даними документальних перевірок результати діяльності платника податків свідчать про зниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях, і контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 10% від суми недоплати (зниження суми податкового зобов'язання) за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше 50% такої суми та не менше 10 НМДГ сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;
- якщо контролюючий орган виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податкової декларації, які призвели до зниження або завищення суми податкового зобов'язання, і самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 5% суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше 1 НМДГ сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули;
- у випадку, коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за підстав, коли, згідно із законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору є контролюючий орган, штрафні санкції не застосовуються, за винятком випадків, які підпадають під дію нижчезазначеного пункту;
- коли платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законом, такий платник податку зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах:
- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу;

- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно — у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу;
- при затримці, що є більшою 90 календарних днів — у розмірі 50% погашеної суми податкового боргу.

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі 5% від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку, б) або відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі 5% від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

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

Питання для самоконтролю

1. Податкова служба в Україні та її організаційна структура.
2. Функції органів державної податкової служби.
3. Нормативно-правові основи процесу податкового адміністрування.

4.3. Модернізація системи податкового адміністрування в Україні

Податкова політика в Україні протягом всього періоду була недостатньо орієнтована на стимулювання підприємницької активності, а будувалась тільки виходячи з принципів наповненості бюджетів, застосування все нових фіскальних інструментів задля збільшення податкових доходів, що в свою чергу зводило нанівець усі податкові заходи щодо створення необхідних умов, які б забезпечували підвищення підприємницької ініціативи та розширення виробництва.

Податкова служба як одна з підсистем активно реформованої податкової системи також потребує радикальних перетворень. Цей процес в Україні розпочато кілька років тому під назвою «модернізація податкової служби». Серед багатьох завдань він передбачає і зміну структури по-

даткових органів. Без відповідної реорганізації, на думку ідеологів модернізації служби, неможливо буде повністю запровадити нові методологічні підходи до адміністрування податків.

Характерною особливістю існуючої податкової системи є її певна недосконалість, а саме: неузгодженість і суперечливість окремих податкових законів, нестабільність, надмірне податкове навантаження на платників податків, безсистемне та не виправдане надання пільг, перекручування економічної сутності окремих податків та непристосування до переходу від адміністративно-командних до правових методів управління господарством.

Існуюча система адміністрування податків, яка направлена на здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильною обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів, податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством, звужує можливості органів ДПС України щодо здійснення моніторингу та проведення оцінки фінансового стану платників податків.

На даний час не проводиться оперативне вивчення фінансового стану платників податків, воно здійснюється лише за запитами. Відсутня єдина інформаційна база, яка б давала змогу органам ДПС України відслідковувати інформацію щодо діяльності платників податків.

Організаційна структура органів ДПС України (далі — організаційна структура) є одним з основних засобів створення ефективних технологій адміністрування податків в Україні. Її реалізація повинна забезпечувати виконання ДПС України поставлених завдань і досягнення визначених цілей.

У діючій організаційній структурі існує ряд недоліків, характерних для системи в цілому, а саме:

1. На сьогодні ДПС України є централізованою системою, побудованою за принципом багаторівневої ієрархічної організації: державного, регіонального (область, автономна республіка), міського та районного рівнів управління.

Кожен регіон має свій податковий орган, і при цьому не враховуються ні його значимість у загальній сумі надходжень податків до бюджету України, ні кількість населення, ні кількість зареєстрованих платників податків.

2. Відсутність принципу децентралізації під час виконання функцій призводить до виконання центральним органом ДПС України функцій, не властивих йому (наприклад, списання податкового боргу, прийняття рішень з окремих платників податків).

3. Недостатній рівень визначеності функцій та процедур, які повинні виконуватись структурними підрозділами, функціональних обов'язків

посадових осіб і працівників. Це негативно впливає на ефективність дій та спроможність управління персоналом ДПС України.

4. У структурі органів ДПС України відсутня служба стандартизації, що призводить до неузгодженості інструкцій, положень, посадових інструкцій, методичних рекомендацій та спричиняє дублювання функцій, допущення неточностей та неясностей у нормативних документах, наявність різного трактування нормативних документів різними посадовими особами.
5. Спеціалізація виявлена слабо.

Одному працівнику доводиться виконувати не менше 30 процедур під час виконання покладених на нього функцій (підрозділи стягнення податкового боргу, підрозділи оподаткування фізичних осіб районного рівня).

Усунення зазначених недоліків в існуючій організаційній структурі ДПС України потребує проведення робіт щодо її удосконалення.

Одним з важливих напрямів модернізації Державної податкової служби України є вдосконалення її організаційної структури з метою подальшого забезпечення підвищення рівня виконання завдань та функцій, покладених на органи ДПС України, відповідно до Закону України від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ «Про державну податкову службу в Україні» (зі змінами та доповненнями). Організаційна структура органів ДПС України (далі — організаційна структура) є одним з основних засобів організації системи ефективного адміністрування податків в Україні. Її реалізація покликана забезпечувати виконання ДПС України поставлених завдань і досягнення визначених цілей.

Метою вдосконалення організаційної структури органів ДПС України є: створення сучасної системи взаємовідносин з платниками податків з метою забезпечення довіри суспільства в процесі впровадження Програми модернізації державної податкової служби України шляхом створення прозорої, відкритої, неупередженої податкової служби. При цьому в основу нової системи взаємовідносин платників податків з податковими органами покладено партнерські відносини та добровільність сплати податкових зобов'язань; покращення міжвідомчої взаємодії з метою забезпечення обміну інформацією в режимі on-line та підвищення ефективності підготовки та узгодження законодавчих новацій; реформування та оптимізація функцій, процедур та внутрішньої взаємодії управлінської вертикалі, що складається з трьох рівнів:

І рівень — Державна податкова адміністрація України (центральный апарат) — стратегічний. На цьому рівні визначаються стратегічні напрями діяльності та розвитку ДПС. До основної функції ДПА України належить відпрацювання стратегії розвитку та діяльності податкової служби і підготовка методології діяльності органів ДПС та контроль за вдосконаленням завдань, поставлених перед ними;

II рівень — регіональні державні податкові адміністрації — тактичний;

III рівень — районні державні податкові інспекції — виконавчий (локальний).

Основою вдосконалення організаційної структури є її функціональна побудова, реалізація якої дасть змогу:

- створити можливості для здійснення поглибленого аналізу галузевої специфіки підприємств, проведення постійного моніторингу за рухом товарно-грошових потоків платників податків;
- підвищити рівень планування, координації та аналізу роботи органів ДПС тактичного та виконавчого рівнів за рахунок впровадження стандартизованих процесів адміністрування податків та надання якісних послуг платникам податків;
- зменшити кількість податкових органів шляхом їх об'єднання на тактичному і виконавчому рівнях;
- ввести типові організаційні структури для податкових органів тактичного та виконавчого рівнів;
- забезпечити концентрацію кадрових та матеріально-технічних ресурсів у органах ДПС України, створених у процесі консолідації, з метою їх ефективного використання;
- здійснити оптимізацію і перерозподіл чисельності працівників органів ДПС України в межах встановленої чисельності та фонду оплати праці.

Проведення єдиної політики, спрямованої на досягнення балансу інтересів держави і платників податків, внесення змін до чинного законодавства та нормативно-методологічних матеріалів, що розкривають методи виконання законодавчих актів, підвищення ефективності функціонування податкової системи за рахунок упровадження нових інформаційних технологій, оснащення сучасними системами ведення технологічних процесів та оперативними засобами управління покликані забезпечити досягнення зазначеної мети.

Визначені проектом модернізації заходи щодо реформування органів ДПС ґрунтуються на відпрацьованих світовою практикою принципових засадах функціонування виконавчої влади у демократичній, правовій державі, серед яких ключову позицію мають такі:

- пріоритетність законодавчої регламентації функцій;
- відповідальність органів ДПС, їх посадових осіб за забезпечення поваги до платників податків та створення орієнтованої на клієнта податкової служби;
- принцип ефективності, відкритості та доброчесності в діяльності органів ДПС.

Концептуальні основи реорганізації організаційної структури органів ДПС у рамках проекту модернізації передбачають впровадження низки змін.

Адміністративно-територіальні зміни передбачають проведення консолідації органів ДПС і пов'язані з визначенням територіального принципу побудови системи податкових органів, яка має бути реформована з урахуванням потреб нової організації управління на регіональному і місцевому рівнях.

Консолідація (об'єднання, укрупнення) існуючих органів ДПС України та створення на їх базі податкових округів здійснюватиметься, насамперед, шляхом територіального об'єднання кількох органів ДПС, розміщених на територіях сусідніх областей, з урахуванням кількості населення та платників податків, які обслуговуватимуться у новостворених органах ДПС, тобто макроекономічних показників та регіональної економіки, що їх формує.

У межах податкових округів планується об'єднання державних податкових інспекцій (об'єднаних, міжрайонних) та створення на їх базі міжрайонних державних податкових інспекцій.

Оптимальною на сучасному етапі для України вважається трирівнева функціональна організаційна структура органів ДПС, оскільки саме така структура має ліквідувати дублювання функцій стратегічного, тактичного та виконавчого рівнів.

Трирівнева організаційна структура розмежовує організаційні рівні та їх функції.

Стратегічний рівень передбачає створення методологічного супроводження процесів, що виконуються всіма рівнями ДПС. На цьому рівні реалізуються вимоги системного підходу до управління, відповідно до якого сукупність робіт, що забезпечують досягнення мети, розглядається не з позиції сталої ієрархії підпорядкування, а з позиції досягнення спільної мети. Буде організовано й проведено навчання та підвищення кваліфікації персоналу.

Тактичний рівень передбачає здійснення поточного планування, організації та контролю за впровадженням стратегії та методології, а також за виконавчим рівнем ДПС.

На цьому рівні визначаються організаційні й технологічні особливості діяльності структурних підрозділів щодо адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) як об'єктів управління.

Виконавчий (локальний) рівень відповідальний за надання повного переліку податкових послуг платникам податків, практичне виконання завдань, визначених ДПА України. На цьому рівні здійснюється адміністрування податків та надання органам ДПС вищих рівнів висновків й інформації в межах функціональних завдань ДПС через реалізацію про-

цедури обробки інформації в єдиній інформаційно-аналітичній інтегрованої системі.

Використання такої системи надасть можливість організувати роботу ДПС у режимі, що відповідає умовам її експлуатації, і дасть змогу мобільно здійснювати необхідну перебудову при зміні середовища функціонування (законодавчого, соціального, інформаційного, організаційного).

Перехід до трирівневої функціональної системи управління здійснюється з метою досягнення оптимального поєднання централізації та децентралізації управління шляхом делегування повноважень на нижчі рівні управління для підвищення ефективності адміністрування податків на добровільній основі.

Організаційні зміни передбачають:

- типізацію органів ДПС на тактичному та виконавчому рівнях; введення нових форм обслуговування платників податків шляхом впровадження нових організаційних структур — центрів обробки документів, Центру інформаційних технологій та телефонного інформаційно-довідкового центру; визначення організаційних зв'язків між органами ДПС у процесі здійснення відповідних функцій та делегованих повноважень.

Функціональні зміни передбачають перехід до виконання вдосконалених стандартних функцій шляхом максимальної автоматизації процесів оподаткування, що дасть змогу нівелювати суб'єктивний вплив людського фактора та ліквідувати корупційні прояви.

Реорганізація органів ДПС потребує відповідного рівня кваліфікації кадрового складу: перерозподіл обов'язків, навчання, підвищення рівня його кваліфікації. Саме тому першочерговим завданням є організація відбору працівників з подальшою їх підготовкою до впровадження вдосконаленої організаційної структури та роботи в нових умовах.

Отже, використання зазначеного підходу дасть змогу конструктивно пов'язати між собою проектні концепції та їх впровадження шляхом концентрації ресурсів, оперативно вдосконалювати їх механізм у процесі апробації (проведення пілотних проектів), а також за умови постійного підвищення кваліфікації кадрового складу.

Обов'язковою умовою вдосконалення організаційної структури органів ДПС України є дотримання принципів:

- конституційності та законності;
- врахування історичних, економічних, демографічних особливостей регіонів для досягнення ефективності діяльності податкових органів у результаті їх об'єднання;
- поліпшення умов для надання органами ДПС України великого обсягу послуг платникам податків шляхом створення ефективної системи приймання та обробки податкової звітності, центру обробки

документів, телефонного інформаційно-довідкового центру, проведення просвітницької роботи з різними верствами населення, впровадження електронних послуг;

- відкритого обговорення пропозицій та прозорості прийняття рішень з питань удосконалення організаційної структури органів ДПС України шляхом залучення вчених та широкого кола громадськості.

Удосконалення організаційної структури надасть можливість:

- забезпечити умови для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та повної своєчасної мобілізації надходжень всіх законодавчо встановлених в Україні податків і зборів (обов'язкових платежів);
- зміцнити довіру громадян України шляхом поліпшення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності ДПС України;
- закріпити позитивні зрушення у співпраці ДПС України та платників податків;
- створити ефективно функціонуючу податкову систему, яка базуватиметься на сучасних інформаційних технологіях, володітиме потужним централізованим інформаційно-аналітичним апаратом, який дозволить виконувати функції планування, аналізу, моніторингу та контролю на більш високому рівні; надавати платникам податків інформаційні послуги у вигляді безперервного технологічного процесу з мінімальним адміністративним втручанням, забезпечувати однакові умови усім категоріям платників податків для виконання податкових зобов'язань;
- автоматизувати процеси адміністрування податків шляхом впровадження високоінтелектуальних системно опрацьованих технологій з метою мінімізації прямих контактів з платниками податків, забезпечити об'єктивне неупереджене ставлення до клієнтів та ліквідувати корупцію в органах ДПС.

Реорганізація організаційної структури ДПС України є першочерговим завданням на шляху створення сучасної податкової служби за кращими світовими зразками та прискорення європейської інтеграції нашої країни.

Питання для самоконтролю

1. Модернізація податкової служби в Україні: зміст і призначення.
2. Напрямки удосконалення адміністрування податків.
3. Шляхи удосконалення нормативно-правової бази процесу податкового адміністрування

4.4. Недоліки та суперечності нормативно-правових актів, що регулюють податкове адміністрування в Україні

Сучасна українська економічна наукова думка визначає податкове адміністрування, як систему науково обґрунтованих методичних дій щодо технічного регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні, тобто, як форму прийняття управлінських рішень, систему методів, форм і прийомів регулювання економічних відносин у сфері оподаткування для реалізації податкової політики держави.

Дії владних та управлінських структур стосовно податкового адміністрування спрямовані на розподіл наявних фінансових ресурсів у певних пропорціях між державним та приватним секторами економіки для реалізації урядом своїх функцій. Ці дії здійснюються на підставі наявного законодавства, що регламентує податкове адміністрування.

В Україні діє кілька сотень законодавчих нормативних документів з питань оподаткування, котрі разом з іншими документами, є правовою базою податкового адміністрування.

До їх числа належать закони, що встановлюють загальні норми податкового адміністрування та його організаційну структуру, зокрема:

- Закон України «Про систему оподаткування» №1251-ХІІ від 25.06.1991 р., до якого з моменту прийняття на даний час було внесено 33 зміни та доповнення, викладення в новій редакції, тощо;
- Закон України «Про державну податкову службу в Україні» № 509-ХІІ від 04.12.1990 р., до якого з моменту прийняття на даний час було внесено 21 зміна та доповнення, викладення в новій редакції;
- Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-ІІІ від 21 грудня 2000 р. до якого з моменту прийняття на даний час було внесено 20 змін та доповнень.

Окремі положення, які регламентують податкове адміністрування, містяться в законодавчих актах, що регулюють порядок справляння окремих податків і зборів, наприклад:

- Закон України «Про податок на додану вартість» № 168/97-ВР від 03.04.1997 р., до якого з моменту прийняття на даний час було внесено 123 зміни та доповнення, викладення в новій редакції, тощо;
- Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р., до якого з моменту прийняття на даний час було внесено 116 змін та доповнення, викладення в новій редакції, тощо;
- Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-ІV від 22.05.2003 р., до якого з моменту прийняття на даний час було внесено 17 змін та доповнень.

Адміністрування єдиного податку, що справляється із суб'єктів малого підприємництва регламентується Указами Президента України

«Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03.07.1998 р. та «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» № 746/99 від 28.06.1999 р.

Наведений кількісний перелік змін та доповнень, а також — викладень у новій редакції законодавчих актів, які регулюють податкове адміністрування, засвідчує факт постійної динаміки податкової системи, яка, з одного боку, є закономірною реакцією на зміни, що відбуваються під час ринкової трансформації суспільства, а з іншого боку, свідчить про недосконалість податкового законодавства, відсутність його універсальності та залежність від суб'єктивного впливу.

Окрім того, навіть виходячи з наведеного невеликого переліку законодавчих актів, що певною мірою регламентують податкове адміністрування, можна стверджувати про значну розпорошеність його норм, а детальний аналіз свідчить про їх неузгодженість між собою. Чимало норм мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні, що негативно позначається на діяльності підприємницьких структур, знижує привабливість української економіки для іноземних інвесторів.

Унаслідок наявності у законодавчих актах норм непрямой дії значна кількість питань у сфері податкового адміністрування регулюється підзаконними актами.

Організація взаємовідносин суб'єктів оподаткування на основі досягнення компромісу в комплексі з оптимальним вибором загальної стратегії формування податкової політики та пріоритетів макроекономічного регулювання визначається українськими вченими-економістами в якості передумови позитивних зрушень у реформуванні податкової сфери.

В той же час, звертається увага на ситуативний характер взаємовідносин фіску та платників податків, що суперечить задекларованому курсу на гармонізацію цих взаємовідносин.

Таким чином, можна визначити, на нашу думку, головний недолік чинного законодавства, яке регламентує та регулює податкове адміністрування, як форму прийняття управлінських рішень в сфері оподаткування, а саме — відсутність його науково-теоретичного обґрунтування, розробка та реалізація цього законодавства без належного усвідомлення його соціально-економічних наслідків. Проілюстрована відсутність стабільності в законодавчій базі засвідчує розвиток податкового адміністрування емпіричним шляхом без здійснення обґрунтованих прогнозів стосовно впливу складових податкового адміністрування на ділову активність в бізнесовому середовищі та рівень життя населення.

Виходячи з цього, слід проаналізувати основні недоліки законодавчої бази податкового адміністрування та врахувати їх при вдосконаленні чинного законодавства.

На нашу думку, до таких недоліків слід віднести такі:

1. Конституція України, прийнята 28 червня 1996 року, не дає розгорнутого тлумачення питань оподаткування. Але у розділі II «Права, свободи та обов'язки людини й громадянина» Конституції України є стаття 67, яка містить положення про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому Законом. Виходячи з частини першої даної статті можна вважати, що суб'єктами сплати є фізичні і юридичні особи, оскільки вживається слово «кожен», і тоді, в принципі, можна зробити висновок, що ця частина статті безпосередньо закріплена законодавчо відповідними законами України. Але, з іншого боку, розміщення даної статті у розділі II вказує, що її суб'єктами є лише фізичні особи. В той же час, ст. 92 Конституції України визначається, що система оподаткування, податки і збори визначаються виключно законодавством України. Таким чином, незважаючи на відсутність в Конституції України поняття «юридичної особи», питання оподаткування вважається врегульованим Основним Законом. Тому, на нашу думку, законодавство України стосовно оподаткування фізичних та юридичних осіб повинно містити посилання на згадані положення Конституції.
2. Недосконалість податкового законодавства є першопричиною виникнення недоліків у процесуальних нормах податкового адміністрування та породження протиріч у нормативно-правовому полі діяльності органів, що здійснюють таке адміністрування. Так, відповідно до пункту 11 статті 14 Закону України «Про систему оподаткування» визначено, що податок на промисел належить до загальнодержавних податків і зборів, порядок справляння якого визначено декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел»¹. Статтями цього Декрету визначається, що громадяни, які продають товари, повинні пред'являти придбані одноразові патенти як на вимогу податкових органів, так і на вимогу органів внутрішніх справ. Відповідно, протоколи про вчинення адміністративних правопорушень стосовно застосування норм Декрету також мають, наряду з ДПС, органи внутрішніх справ.

У той же час, відповідно до п. 2.1 ст. 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» визначено перелік контролюючих органів, якими є: митні органи, органи Пенсійного фонду України, органи фондів

¹ Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року із змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 8 грудня 2004 року №2222-IV.

загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та органи державної податкової служби.

Більше того, підпунктом 2.2.2 цієї ж статті визначено, що інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), у тому числі за запитами правоохоронних органів.

Слід зазначити, що пункт 19.6 статті 19 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» усуває означену суперечність, визначаючи, що закони та інші нормативно-правові акти діють у частині, що не суперечить нормам цього Закону, однак на практиці непоодинокі випадки, коли на згадані перехресні посилання не звертається увага, в результаті чого застосовуються заходи адміністративного впливу на платників податків органами, які не визначені законодавством, яке регулює податкове адміністрування, зокрема, в наведеному прикладі — органами МВС.

Тому, на нашу думку, питання кодифікації та уніфікації податкового законодавства є одним із найголовніших питань реформування податкової системи, що має суттєвий соціально-політичний зміст. Прозоре і чітке законодавство з одного боку не дає можливостей для зловживань посадових осіб та платників податків, з іншого — створює прості та справедливі правила взаємовідносин між державними органами та платниками податків.

3. Однією із найбільш актуальних проблем законодавчої бази з точки зору контролю та стягнення податків є проблема неузгодженості термінів, які застосовуються податковим законодавством.

Досі не знайшли чіткого визначення такі базові для процесу оподаткування поняття, як «виручка від реалізації», «звичайна ціна», «позареалізаційний дохід» та багато інших.

Так, наприклад, відповідно до ст. 1 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03.07.1998 р., виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Разом з тим, під час перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, органи державної податкової служби відносять до бази оподаткування єдиним податком, по суті, позареалізаційні результати, якими, наприклад є: відсотки банку за зберігання коштів суб'єкта підприємницької діяльності на поточному рахунку (поточний депозит), пені та неустойки, отримані таким суб'єктом підприємництва за невиконання контрагентами договірних умов, тощо.

Важливість однозначного визначення поняття «виручка від реалізації», як і інших понять, впливає із самої суті податкового законодавства взагалі та чинного Указу, зокрема, оскільки, наприклад, згадане поняття є базовим показником для принципового визначення можливості застосування спрощеної системи суб'єктом підприємництва (обмеження в 500 000 грн для приватних підприємців та в 1 млн грн для юридичних осіб — суб'єктів малого підприємництва).

4. Суттєвим недоліком законодавчої бази податкового адміністрування можна вважати також відмінність між категоріальним апаратом, що застосовується в бухгалтерському обліку, який суб'єкти підприємницької діяльності ведуть за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та податковим обліком, що здійснюється відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку».

Н(п)СБО, які в своїй основі мають Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), оперують поняттями «дохід», «витрати», «фінансовий результат», тоді, як податковий облік — «валовий дохід», «валові витрати», «прибуток з метою оподаткування».

Відмінності між бухгалтерським та податковим обліком призводять до суттєвих ускладнень процедур податкового адміністрування, зокрема — податкового контролю, оскільки в час перевірки працівникам податкового органу доводиться зіштовхуватися з проблемою особливостей облікової політики, яку обрав об'єкт перевірки. Справа в тому, що на відміну від правил податкового обліку, які досить жорстко виписані Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку дають можливість вибору в частині застосування окремих норм, наприклад: відображення вибуття запасів в обліку може здійснюватися підприємством за одним із п'яти передбачених способів, в той час, як податковий спосіб передбачає один — ФІФО (вибуття перших за часом надходження запасів); в бухгалтерському обліку можна застосовувати один з шести (в тому числі — податковий) способів нарахування амортизаційних відрахувань основних засобів, в той час, як податковий облік амортизації передбачає тільки податковий спосіб (визначений ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Наявність відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком врегульовується введенням у бухгалтерський облік понять «відстрочені податкові активи» та «відстрочені податкові зобов'язання», однак слід враховувати, що відповідно до п. 16.4 ст. 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у разі коли платник податку вважає за доцільне роз'яснити окремі результати фінансово-господарської діяльності, зазначені у податковій декларації з цього податку, такий платник податку може надіслати податковому органу таке пояснення, складене у

довільній формі. Податковий орган не може вимагати надання форм звітності чи обліку, прямо не передбачених цим Законом, у тому числі складених за правилами бухгалтерської звітності, інших, не передбачених цим Законом, балансів чи звітності. Статистична та бухгалтерська звітність подається органам державної статистики згідно із Законом. Крім того, бухгалтерська звітність подається підприємствами органам, до сфери управління яких вони належать, згідно із законом. Це правило поширюється також на будь-які інші податки, збори (обов'язкові платежі), включені до системи оподаткування. У зв'язку з цим платник податку не несе податкової відповідальності за затримку, неподання або неповне подання бухгалтерської звітності.

Оскільки ведення реєстрів податкового обліку з податку на прибуток, відмінних від реєстрів обліку бухгалтерського законодавства в якості обов'язкового не визначається, у платника податку є обґрунтоване право не надавати ці реєстри на вимогу контролюючого органу, тобто надати для перевірки тільки дані бухобліку. В зв'язку з цим, у час перевірки та при документальному оформленні її результатів виникає потенційна можливість конфлікту між платником та податковим органом на підставі різночитання цими суб'єктами податкових правовідносин суті господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку.

Тому, на нашу думку, максимальне наближення понятійної бази податкового законодавства і бухгалтерського обліку є необхідним заходом для забезпечення спрощення і здешевлення податкового адміністрування.

5. Цілий комплекс процесуального характеру в чинному законодавстві України, що регулює податкове адміністрування утворено внаслідок законодавчої неврегульованості статусу неподаткових надходжень до бюджету.

Так, відповідно до статті 9 «Класифікація доходів бюджету» Бюджетного кодексу України, неподаткові надходження визнаються доходами бюджету. Серед інших, до неподаткових надходжень відносяться адміністративні збори та платежі, а також надходження від штрафів та фінансових санкцій.

Відповідно до статті 2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», до обов'язків ДПС віднесено здійснення контролю за повнотою і своєчасністю сплати до бюджету не тільки податкових надходжень, але і неподаткових платежів.

Єдиним нормативно-правовим актом, який регулює процедурні питання обчислення, стягнення платежів, а також встановлює відповідальність платників податків, є Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Преамбула цього Закону зазначає, що він є спеці-

альним законом з питань оподаткування, який установлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), включаючи збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначає процедуру оскарження дій органів стягнення.

Разом з тим, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 604 від 21.12.2001 р. «Про бюджетну класифікацію та її запровадження», введено бюджетну класифікацію доходів згідно якої нараховується понад 50 видів неподаткових доходів (частина прибутку (доходу, що вилучається до бюджету та дивіденди нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, що знаходяться у державній власності; рентна плата, плата за оренду цілісних майнових комплексів та іншого державного майна, державне мито, адміністративні штрафи та інші санкції, тощо).

Таким чином, податкові органи не мають правових підстав застосовувати до платників неподаткових платежів ні штрафні санкції, ні процедури примусового стягнення, ні притягати винних у порушенні законодавства до кримінальної відповідальності.

6. Практика прийняття і застосування підзаконних податкових актів, про яку йшлося вище, на нашу думку, наряду з іншими причинами, викликана відсутністю в українському нормотворенні практики експертної оцінки законодавчих актів, моделювання їх в умовах практичного застосування, апробації на окремих підприємствах чи регіонах, що суттєво спростили би процедури податкового адміністрування та значно здешевили б їх.

Так, за даними інформаційно-аналітичної системи «Ліга-Закон», наприклад застосування норм Закону України «Про податок на додану вартість» регламентує понад 3045 постанов Уряду, інструкцій, положень, порядків, податкових роз'яснень, листів та інших документів міністерств та відомств. Аналогічно Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» — 299, Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» — 1275, Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» — 708.

7. Податкове нормотворення в Україні, зокрема у сфері податкового адміністрування превалює до прийняття норм загального характеру замість встановлення положень прямої дії, що породжує неоднозначне їх трактування, викликає різні методологічні підходи в їх застосуванні, породжує судові спори, що в підсумку призводить як до прямих, так і непрямих втрат бюджетів та цільових державних фондів.

Наприклад, Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» відсилає до 25 Законів України, 10 нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, 3 наказів ДПА України, так само Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» — посилається на 69 документів, Закон України «Про державну податкову службу» на 12 документів.

8. Неврегульованість на законодавчому рівні та суперечливість багатьох питань процесуальних норм податкового законодавства значно знижує результативність заходів податкового контролю, що застосовуються контролюючими органами. Так, пункт 10 статті 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» надає право податковим органам надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, вирішувати питання щодо податкового компромісу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу в порядку, передбаченому законом.

У той самий час пункт 1 статті 50 Бюджетного кодексу України встановлює, що Міністерство фінансів України здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету і має виключне право надання відстрочок по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів) на умовах податкового кредиту за поданнями органів стягнення на термін до трьох місяців в межах поточного бюджетного періоду.

Окрім того, згідно з ст. 14 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» встановлено порядок, визначено підстави та умови розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань визначено, що такі рішення стосовно загальнодержавних податків і зборів приймаються керівником податкового органу та затверджуються його керівником (першим заступником керівника) вищого рівня, стосовно місцевих податків — керівником податкового органу (його заступником) та має бути затверджене фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Таким чином, відсутність єдиних правових норм з питання надання відстрочок та розстрочок викликає не тільки правові проблеми, але і є підґрунтям до виникнення зловживань та корупційних проявів у діяльності окремих посадових осіб, а у підсумку — до певних втрат бюджетних надходжень.

9. Аналіз нормативно-правових актів, що регулюють діяльність органів державної податкової служби, які здійснюють адміністрування податків і зборів, про наявність протиріч між нормами різних законодавчих документів, які на практиці призводять до виникнення спірних питань між державними органами та платниками податків, що у результаті спонукає до виникнення недоплат у бюджет та цільові

фонди. Досить часто і судові органи невизначеність у законодавстві трактують на користь платника податків, що також не сприяє наповненню бюджету.

Так, наприклад, існує протиріччя у визначенні переліку контролюючих органів між нормами Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності».

Указом, зокрема, визначено, що контролюючими органами, які мають право проводити планові та позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, є: органи державної податкової служби — стосовно сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, неподаткових платежів; митні органи — стосовно сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону; органи державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби та органи державної податкової служби в межах їх компетенції — стосовно бюджетних позик, позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів позабюджетних фондів, а також належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів.

Таким чином, наявна суперечність норм Указу вищенаведеним нормам п. 2.1. ст. 2 нормам Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Спостерігається також суперечливе визначення «органів стягнення». Бюджетний кодекс України у пункті 30 статті 2 органами стягнення визначає податкові, митні та інші державні органи, яким відповідно до закону надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень. Пункт 3 статті 5 Положення про Пенсійний фонд України, затвердженого Указом Президента України від 01.03.2001 № 121/2001 зазначає про надання органам Пенсійного фонду права «стягувати у безспірному порядку не внесені своєчасно суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування разом з нарахованою пенею». У той самий час пункт 2.3.1 статті 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» визначає, що органами, уповноваженими здійснювати заходи з погашення податкового боргу, є виключно податкові органи.

10. Існує суперечність між багатьма нормами Закону України «Про державну податкову службу в Україні» та Положенням про Державну

податкову адміністрацію, згідно з яким до функцій Державної податкової адміністрації України, не передбачених Законом, віднесено такі: координація діяльності органів державної податкової служби та організація їх взаємодії з фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, установами банків; здійснення зв'язків з податковими службами іноземних держав і міжнародними податковими організаціями, вивчення досвіду організації діяльності податкових служб цих держав і розробка пропозицій щодо його практичного використання в діяльності державної податкової служби України; здійснення відповідно до закону оперативно-розшукової діяльності, провадження за протокольною формою досудової підготовки матеріалів, а також проведення дізнання та досудового слідства у межах своєї компетенції, вжиття заходів щодо відшкодування завданих державі збитків; виявлення причини і умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вжиття заходів щодо їх усунення; вжиття заходів щодо боротьби з приховуванням неоподатковуваних доходів, незаконним вивезенням за межі України неоподаткованих капіталів, відмиванням доходів, одержаних незаконним шляхом, забезпечення виявлення фактів приховування від оподаткування або маскування незаконного походження доходів, їх справжнього характеру і джерел набуття, місцезнаходження і переміщення, розміру, використання.

До прав Державної податкової адміністрації України, не передбачених Законом, норми Положення віднесли такі: одержувати безоплатно від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів у випадках, передбачених законодавством, а також дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності; використовувати податкову заставу як засіб забезпечення погашення платником податків, інших платежів податкової заборгованості, а також в інших випадках, передбачених законом; здійснювати відповідно до законодавства податковий контроль за доходами, одержаними фізичними особами, витратами, а також встановлювати порядок такого контролю.

Серед прав Державної податкової адміністрації України, що прямо суперечать Закону, виділяється підпункт 3 пункту 5 Положення, який дозволяє встановлювати періодичність податкових перевірок ДПА України, у той час, коли частина друга пункту 1 статті 11 Закону підставою для встановлення періодичності податкових перевірок визначає чинне законодавство.

До законодавчо не врегульованих проблемних питань діяльності контролюючих органів можна віднести питання взаємодії між органами податкового контролю, яка на сьогодні регламентується лише спільними наказами та угодами, у той час, коли необхідно законодавчо встановити обов'язкові норми співпраці, що дозволить покращити координацію дій контролюючих органів, уникнути дублювання функцій, визначити порядок використання відомчих інформаційних баз даних і на цій основі здешевити виконання державних функцій податкового адміністрування.

Таким чином, підсумовуючи, можна зробити такі висновки:

- законодавство, що регулює податкове адміністрування, права та обов'язки державних органів, що здійснюють його, значно розпорошене між значною кількістю нормативних актів, детальний аналіз яких свідчить про їх неузгодженість між собою. Чимало норм мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні, що негативно впливає на стан бюджетних надходжень та не сприяє розвитку підприємництва і здійсненню інвестицій;
- процесуальні норми податкового адміністрування в значній мірі носять суперечливий характер, що спричинено наявністю в законодавчій базі великої кількості норм непрямой дії та, відповідно — підзаконодавчих актів, які суб'єктивно трактують ті чи інші положення чинного податкового законодавства;
- неврегульованість процесуальних норм призводить до низької ефективності податкового контролю, що підсилюється дією відсутності однозначності та наукової обґрунтованості у визначенні термінів, якими оперує податкове законодавство та значними розбіжностями в базі на основі якої здійснюється перевірка(бухгалтерський облік) та базі на якій будується визначення об'єкта оподаткування(податковий облік). Тобто, виходячи з наведеного, податкове законодавство потребує комплексного реформування з точки зору стабілізації податкової системи, впорядкування відносин між платником податків та державою в особі податкових органів.

Стабілізація податкової системи повинна проявитися в чіткій кодифікації податкового законодавства, а норми та положення, що регулюють оподаткування та податкове адміністрування повинні бути чіткими та упорядкованими. На нашу думку, основою такої стабілізації повинен стати Податковий кодекс, проект якого підготовано Урядом та зараз активно обговорюється громадськістю.

Питання для самоконтролю

1. Основні суперечності та недоліки діючої системи податкового адміністрування.
2. Проблеми апеляції та оскарження рішень податкових органів.
3. Шляхи удосконалення нормативно-правової бази процесу оскарження рішень

4.5. Податковий кодекс та проблеми реформування податкового адміністрування

Питання кодифікації податкового законодавства та прийняття Податкового кодексу України стоїть на порядку денному з 1996 року. Проте в першому читанні проект був прийнятий Верховною Радою України лише в 2000 році.

Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. № 56-р Урядом України схвалена Концепція реформування податкової системи, яка розроблена на період до 2015 року з метою проведення цілісної та системної реформи у сфері оподаткування, та спрямована на підвищення конкурентоспроможності держави, зростання економічної активності суб'єктів господарювання та європейську інтеграцію. Відповідно до етапів реформування, закріплених у Концепції, на першому етапі передбачається розроблення та ухвалення Податкового кодексу України¹.

Проект Податкового кодексу України, який схвалено Кабінетом Міністрів України на засіданні 17 жовтня 2007 року, передбачає суттєві зміни в податковому адмініструванні. Підготовлений, як єдиний консолідований нормативний документ, він створює можливості єдиних справедливих підходів та прозорих правил нарахування та сплати податків, зборів, (обов'язкових платежів) а також – сталості податкового законодавства.

Окрім того, проектом Податкового кодексу передбачена детальна регламентація здійснення адміністративних процедур та враховано окремі прогалини в податковому законодавстві з питань податкового адміністрування, про які йшлося вище.

З метою визначення порядку взаємодії органів стягнення та контролю і платників податків, проект Податкового Кодексу містить розділ II «Загальні адміністративні положення», в якому визначається суть термінів, що стосуються податкового адміністрування, контролюючі органи та органи стягнення, порядок листування з платником податків, умови повернення надміру та/або помилково сплачених грошових зобов'язань та пені, вимоги до підтвердження даних, визначених у податкових деклараціях, вимоги стосовно визначення податкової адреси платника податку, суть податкової інформації та порядок її надання.

Також регламентується реалізація таких основних процедур податкового адміністрування:

- загальний порядок обчислення, декларування і сплати податкових зобов'язань платників податків;
- здійснення податкового контролю;

¹ Тут і далі: Проект Податкового Кодексу України, розміщений на офіційному сайті Міністерства фінансів України. http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=69958&cat_id=69921.

- погашення податкового боргу;
- фінансова відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства.

Слід зазначити, що проект Податкового кодексу містить ряд принципово нових для податкового законодавства положень, які врегульовують раніше невизначені або двозначно трактовані чинним законодавством моменти податкового адміністрування.

На нашу думку, до таких моментів слід віднести такі:

- врегулювання вимог стосовно документального підтвердження показників податкової звітності, яке містить стаття 6 проекту. Положеннями, визначеними цією статтею, зокрема врегульовується порядок поновлення пошкоджених або достроково знищених документів, що підтверджують показники податкової звітності, визначено перелік операцій, які підлягають виключенню з обліку. Зазначимо, що цими положеннями значно розширено права платників податків, оскільки передбачено порядок їх взаємодії з контролюючим органом після отримання акта перевірки у випадку, якщо посадовими особами контролюючого органу, що здійснює перевірку, окремі документи не визнаються, або визначаються як відсутні. Більше того, позитивним є момент досудового врегулювання непорозумінь, що виникають у такому разі, оскільки проектом передбачається продовження термінів перевірки суб'єкта підприємництва після отримання ним акта перевірки в разі надання документів, визнаних відсутніми;
- визначення в главі 8 Розділу II проекту поняття фінансової відповідальності і податкового правопорушення. Передбачено види податкових правопорушень, а саме: порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби; порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, порушення платниками податку порядку надання інформації про фізичних осіб-платників податку; неподання або несвоєчасне подання податкової звітності чи невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності; порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення податків, зборів та інших платежів, а також виконання вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби; порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва; відчуження активів, що знаходяться в податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби; порушення правил нарахування, утримання та сплати(перерахування) податків у джере-ла виплати, в тому числі податковими агентами та інші види податкових правопорушень.

За кожен вид визначеного податкового правопорушення передбачено фінансову відповідальність за його вчинення у вигляді штрафних санкцій. Окрім того, проектом розмежовано особливості притягнення платників податків до фінансової, адміністративної і кримінальної відповідальності:

- проектом Податкового Кодексу суттєво змінено процедуру оскарження податкових зобов'язань, визначених податковим органом. Зокрема введено норму, відповідно до якої оскарження таких податкових зобов'язань, здійснене в установленому порядку, зупиняє стягнення податкового боргу, але не зупиняє права податкової застави та направлення податкових вимог. Стосовно самого розміру податкової застави, то його обмежено вартісною оцінкою активів що не менш як в два рази, але не більше як в три рази перевищує розміри податкового боргу платника податків, стосовно якого виникає право податкової застави. Також слід зазначити, що проектом передбачено перевищення цього розміру у разі неподільності активів;
- встановлення обов'язковості отримання судового дозволу на здійснення таких заходів, як отримання банківської інформації в обсягах більших ніж передбачено Законом України «Про банки і банківську діяльність»; примусове проведення платником податків інвентаризації; заборону здійснення видаткових операцій із банківських рахунків платника податку; обстеження житла громадян;
- залучення у разі необхідності експертів при проведенні перевірок.

Разом з тим, необхідно звернути увагу, що запропонований проект Податкового Кодексу, наряду з вирішенням раніше неузгоджених моментів у процесі податкового адміністрування, вносить в цей процес ряд новацій, застосування яких потребує додаткового економічно-правового аналізу з точки зору їх можливих наслідків, впливу на підприємницький та інвестиційний клімат в Україні.

Так, наприклад, глава 5-1 проекту передбачає певне вдосконалення системи обліку платників податків та введення єдиних правил обліку у розрізі платників податків (фізичні особи — суб'єкти підприємництва, самозайняті фізичні особи, юридичні особи, відокремлені структурні підрозділи, платники податків-нерезиденти (в тому числі їх представництва).

Запроваджується Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, дані в який вносяться на підставі облікової картки фізичної особи-платника податків, яка перетворюється в свого роду «податковий паспорт» громадянина. Окрім того, до інформаційної бази реєстру вносяться дані про джерела отримання доходів, об'єкти оподаткування, суму нарахованих та/або отриманих доходів, суму сплачених податків, інформацію про податковий кредит та податкові пільги, отримані платником податків.

Інші органи державної влади (органи реєстрації актів громадянського стану, органи внутрішніх справ) зобов'язані подавати відповідним органам ДПС інформацію про зміни даних, що включаються до облікової картки. В свою чергу реєстраційний номер використовується органами влади всіх рівнів та юридичними особами, а також банками, самозайнятими особами та особами — підприємцями: при виплаті доходів, при укладанні цивільно-правових угод, при відкритті рахунків в установах банків, при заповненні вантажних митних декларацій, при сплаті податків, при реєстрації та інших активів, які є об'єктом оподаткування, при поданні податковому органу декларацій, при реєстрації транспортних засобів, тощо.

Ведення облікової картки досить суворо регламентується проектом, наприклад передбачається, що документи, пов'язані з правочинами, які увійшли до наведеного вище переліку та не містять реєстраційного номеру облікової картки, вважаються оформленими з порушенням чинного законодавства.

На нашу думку, удосконалення системи обліку платників податків, передбачене проектом, є безумовно позитивним фактом. Однак слід зазначити, що введення нових, раніше не притаманних чинному законодавству обов'язків члена суспільства повинно відобразитися в Основному законі, так як ці обов'язки (наприклад — обов'язок мати реєстраційний номер облікової картки платника податків та використовувати його при здійсненні цивільних правочинів) до певної міри обмежують права. В зв'язку з цим, за нашим переконанням, згаданий розділ вимагає широкого суспільного обговорення, яке не може обмежитися стінами Верховної Ради України, оскільки вимагає науково-теоретичного юридичного та економічного обґрунтування.

Заслуговує на увагу запропонована проектом Податкового Кодексу України стандартизація форм податкових декларацій та безкоштовне забезпечення платників податків формами податкових декларацій. Вдосконалення та автоматизація процесів обробки податкових декларацій вимагає скасування довільної форми подання податкових декларацій, відповідно платник податків зобов'язаний подавати податкові декларації винятково за формами, затвердженими центральним контролюючим органом.

Внесення запропонованих змін дозволить автоматично здійснювати арифметичну та методологічну перевірку податкової звітності, зменшить витрати на її обробку та підвищить швидкість обробки податкової звітності.

Разом з тим, ст. 10 Розділу 2 «Податкова звітність» розширено коло осіб, які здійснюють підписання такої звітності за рахунок введення до нього осіб, які за винагороду складають таку звітність або беруть участь

у її складанні. Таким чином, до складу осіб, що підписують податкову звітність внесено аудиторів, податкових консультантів, та інших осіб, які займаються аутсорсингом та мають з підприємством договірні відносини.

На нашу думку, таке нововведення не є доцільним, оскільки воно не несе юридичного змісту, оскільки особа, що складає звітність за домовленістю з іншою юридичною чи фізичною особою, несе перед нею відповідальність за якість наданих послуг, передбачену договором про їх надання. З іншого боку, підписання податкової декларації залученою особою, що її склала призведе до суттєвого здорожчання цих послуг, що негативно вплине на прибутковість підприємства, яке їх замовляє.

Особливу увагу в проекті Податкового Кодексу приділено питанням інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів податкової служби.

Зокрема чітко визначено джерела інформації, суб'єктів, що її надають, та основний зміст такої інформації; запроваджено періодичне надання інформації органам податкової служби з боку інших органів державної влади та місцевого самоврядування; визначено порядок надання податкової інформації з обмеженим доступом органами державної податкової служби іншим органам державної влади, прокуратури та місцевого самоврядування; запроваджено єдиний підхід до отримання додаткової інформації на запит органу державної податкової служби та розкриття в повному обсязі банківської таємниці (з дозволу суду, який зобов'язаний розглянути подання органу державної податкової служби протягом одного дня).

Обмеження суду в часі стосовно прийняття рішення, на нашу думку, суттєво звужує права суду, оскільки питання розкриття банківської таємниці пов'язане із дослідженням доказових матеріалів стосовно суті справи і відповідно — прийняття зваженого і неупередженого рішення.

Необхідно зазначити, що проектом запропоновано запровадити практику отримання дозволу суду на окремі дії контролюючих органів, що суттєво обмежують права платника податків, а саме, крім означеного вище дозволу суду на отримання інформації, яка становить банківську таємницю, пропонується отримання дозволів на обстеження житлових приміщень; на зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, який не виконує законні вимоги посадових осіб органів державної податкової служби.

За зразок взята система, що використовується в кримінально-процесуальному законодавстві, коли особа, щодо якої отримується дозвіл, не попереджається про звернення органу державної влади, але рішення щодо обмеження прав такої особи приймається неупередженим представником держави.

В той же час обмеження прав платника податку, що визнається податковим органом де-факто, не супроводжується відповідними положеннями законопроекту стосовно компенсації збитків, у тому числі і моральних, завданих таким обмеженням прав у разі, якщо санкціоновані дії органу контролю та стягнення не призвели до визначення прихованого об'єкта оподаткування, активів, що підлягають оподаткуванню, тощо. На нашу думку, необхідність таких норм в означеному документі є очевидною.

Досить одностороннім, з цієї точки зору є також запропонований Кодексом порядок та умови повернення надміру сплачених грошових зобов'язань та пені. Справа в тому, що проектом передбачено, що податки і збори, які надміру надійшли до бюджетів внаслідок їх неправильно обчислення або сплати, підлягають поверненню платникам податків, крім випадків наявності у таких платників податкового боргу.

Погашення податкового боргу за рахунок надміру сплачених сум, у межах одного бюджету незалежно від виду платежу, здійснюється податковим органом самостійно без заяви платника податків, але з обов'язковим його інформуванням про суми погашеного податкового боргу за рахунок переплати.

У випадку відсутності податкового боргу — повернення платникам податків сум, що надміру надійшли до бюджетів здійснюється тільки за заявою платника податків.

В той же час за нашим переконанням в Кодексі мають бути передбачені норми фінансової відповідальності держави перед платником податку, в разі, коли надмірна сплата податкових зобов'язань утворилася внаслідок неправильного обрахування сум цього зобов'язання податковим органом або непрофесійних дій посадових осіб контролюючого органу в час податкової перевірки.

Доречним також було б обмеження в часі здійснення таких компенсаційних виплат та їх прив'язка до облікової ставки Національного банку за аналогією з ст. 21 чинного Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Напряму пов'язаним з правами платника податку є також запропонований Проектом порядок оскарження рішень органів державної податкової служби, який, на відміну від порядку, передбаченому чинним Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III від 21.12.2000 р. є однорівневим.

Упровадження розгляду скарг платників податків контролюючим органом вищого рівня, на нашу думку є справедливим та своєчасним, оскільки чинна трирівнева система часто застосовується платниками податків, як засіб податкового планування і, в багатьох випадках,

є нічим іншим, як одним із способів відстрочити виконання податкових зобов'язань.

Доцільним є також збільшення терміну розгляду скарги платника податків контролюючим органом вищого рівня до 30 днів. Однак незрозумілим, з точки зору законодавства, що регулює цивільне право є обмеження можливості оскарження рішення контролюючого органу в судовому порядку терміном в один рік, оскільки Цивільним кодексом введено загальну правову норму стосовно терміну позовної давності в три роки.

Не сприяє ефективному веденню підприємницької діяльності також і передбачене проектом правило стосовно застосування податкової застави щодо податкового рішення, яке оскаржується в апеляційному або судовому порядку та норма відповідно до якої звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним податкового повідомлення — рішення (рішення) контролюючого органу не звільняє такого платника від обов'язку сплатити нараховане грошове зобов'язання та не зупиняє застосування права податкової застави, направлення податкових вимог, але зупиняє стягнення грошового зобов'язання та пені, зазначених у податковому повідомленні — рішенні, що оскаржується, до винесення судом остаточного рішення.

Партнерські стосунки між податковим органом та платником податку повинні будуватися на паритетних вимогах, а отже, будь-які обмеження стосовно прав платників податків повинні мати взаємний характер.

Тому, з нашої точки зору, положення про порядок апеляційного та судового оскарження, передбачені Кодексом, слід доповнити іншими, а саме — стосовно фінансових зобов'язань держави у випадку позитивного наслідку дій платника податків відносно оскарження сум визначених в процесі податкового адміністрування податкових зобов'язань.

Апеляційне та судове оскарження, досить докладно регламентоване проектом, доповнюється запровадженням нового порядку роз'яснення та тлумачення податкового законодавства, що здійснюється шляхом надання податкових консультацій та податкових роз'яснень.

Консультації надаються органом державної податкової служби, в якому платник податку перебуває на обліку, або вищим органом державної податкової служби (включаючи центральний орган ДПС), та їх використання має індивідуальний характер.

Податкове роз'яснення окремих положень податкового законодавства може надаватися виключно центральним контролюючим органом за погодженням з Міністерством фінансів України, виходячи із економічного змісту податку або спрямованості законодавства, що розглядається.

Таке роз'яснення видається в тому випадку, якщо норми податкового законодавства допускають множинне трактування прав і обов'язків платника податку або спрямованості законодавства, що розглядається.

З нашої точки зору, система надання податкових роз'яснень, що пропонується є більш прогресивною та гнучкою, від існуючої. В першу чергу, слід зазначити такі позитивні моменти, як:

- звільнення платника податку від відповідальності у випадку, якщо він діяв на підставі письмової податкової консультації або роз'яснення, що в наступних періодах були змінені або скасовані (донараховуються тільки податкові зобов'язання, без застосування штрафів чи пені);
- відсутність пріоритетів податкових роз'яснень над іншими доказами або експертними оцінками при розгляді справи в судовому порядку;
- можливість оскарження до суду наданих рішень контролюючого органу або органу стягнення щодо видання наказів, інструкцій чи податкових роз'яснень, які за висновком платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку;
- право контролюючого органу та платника податку звернутися за офіційним тлумаченням законів та кодексу до органу, уповноваженого здійснювати таке тлумачення у разі, коли спостерігається множинність (неоднозначність) трактування їх прав та обов'язків.

Також, за нашим переконанням, доцільно було б доповнити Главу III проекту, що регламентує питання тлумачення та роз'яснення податкового законодавства, правилом «податкового компромісу — що всі сумніви, суперечності та неясності закону трактуються на користь платника, яке визначено чинним законодавством.

Позитивним нововведенням проекту Податкового кодексу є розмежування контролюючої та правоохоронної функцій, зокрема, передбачено, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється органами державної податкової служби не звільняє платника податків або його посадових осіб від адміністративної та кримінальної відповідальності за наявності відповідних підстав.

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства встановлюється та застосовується відповідно до норм Кримінального кодексу України, адміністративна відповідальність — відповідно до Кодексу про адміністративні правопорушення та Митного кодексу України.

- Проект Податкового кодексу досить докладно врегулював питання порядку нарахування пені, як одного із видів фінансової відповідальності платників за вчинення податкових правопорушень. Так, встановлено, що пеня нараховується:
- щоденно за кожний календарний день на суму податкового боргу після закінчення встановлених строків погашення грошового зобов'язання, крім податкового боргу, який складається з пені (в тому числі пені за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності);

- у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого органом державної податкової служби або платником податків, у разі виявлення його заниження, на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);
- пеня нараховується на суму, податкового боргу із розрахунку 300 відсотків річних облікової ставки Національного банку України від суми податкового боргу та/або податкового зобов'язання, діючої відповідно на день прострочення та/або заниження платежу.
- за несвоєчасну або неповну сплату державного мита та судового збору до бюджету пеня нараховується не платникам цих зборів, а органам, відповідальним за правильність сплати державного мита та судового збору.

Особливу увагу проектом Податкового кодексу приділено питанням, які стосуються порядку здійснення податкового контролю, як основної складової податкового адміністрування, зокрема, чітко визначені підстави, при яких може бути здійснено зазначені види податкових перевірок, умови допуску службових осіб органів державної податкової служби до проведення виїзних документальних перевірок, права посадових (службових) органів державної податкової служби під час проведення перевірок, періодичність і строки їх проведення, порядок огляду та вилучення документів, оформлення результатів перевірок.

У проекті дещо збільшені терміни тривалості планових та позапланових виїзних документальних перевірок. Так, терміни проведення таких перевірок, не повинні перевищувати 30 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва — 20 робочих днів. Зазначене не поширюється на перевірки, пов'язані з підтвердженням заявлених до відшкодування сум податку на додану вартість.

Продовження термінів проведення планової та позапланової виїзної перевірки можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби на термін не більш як 30 робочих днів, щодо суб'єктів малого підприємництва — не більше як 10 робочих днів, а для великих платників податків — на інший строк, визначений згідно з обґрунтованим рішенням керівника органу державної податкової служби, але не більш як на 60 робочих днів.

Також проектом передбачена можливість застосування непрямих методів при визначенні податкових зобов'язань платників податків. Проектом чітко визначені випадки коли можуть бути застосовані непрямі методи. Органи державної податкової служби можуть використовувати такі непрямі методи, як: економічного аналізу; метод спостереження; аналогії; контролю витрат та доходів платників податків — фізичних осіб.

У той же час, слід застерегти, що застосування непрямих методів визначення об'єкту оподаткування може із засобу податкового контролю перетворитися в засіб податкового тиску на платника податків за умови, якщо процедура їх застосування, алгоритми розрахунків об'єктів оподаткування та методи, які використовуються не будуть належним чином обґрунтовані та регламентовані.

Таким чином, виходячи із вище наведеного, можна зробити висновок про те, що в цілому запропонований та схвалений Урядом проект Податкового кодексу дійсно вирішує завдання стосовно побудови і функціонування ефективного механізму податкового адміністрування зокрема та створення єдиної комплексної системи податків у країні взагалі, стимулює перехід тіньового сектору економіки в реальний та усуває ряд недоречностей та неузгодженостей чинного податкового законодавства, роблячи процес податкового адміністрування більш прозорим та зрозумілим для платника податків.

Водночас, слід відзначити ряд системних недоліків, прояви яких досліджено вище, що знижують та здорожчують систему податкового адміністрування, до яких слід віднести:

- намагання однаково прискіпливо контролювати всіх суб'єктів підприємницької діяльності. За умови невинного збільшення кількості таких суб'єктів це призводить до розростання самої податкової служби, що підвищує ціну адміністрування;
- відсутність реальної відповідальності посадових осіб податкової служби за застосування санкцій до платника податків, які в подальшому визнаються неправомірними;
- відсутність фінансової відповідальності за матеріальну та моральну шкоду, завдану платнику податків шляхом безпідставного донарахування йому штрафних та фінансових санкцій.

Крім того, доречно було б визначити кодексом природню в юриспруденції презумпцію невинності платника податків, оскільки, на наш погляд, запропонований законопроект продовжує усталену практику правовідносин платників податків і податкового органу, що базується, швидше на протилежному принципі — «презумпції винності».

Питання для самоконтролю

1. Основні суперечності та недоліки проекту Податкового Кодексу.
2. Позитивні сторони проекту Податкового Кодексу.
3. Шляхи удосконалення нормативно-правової бази адміністрування податків в Україні.

4.6. Удосконалення системи податкового адміністрування в контексті інтеграційних процесів

Відносини між Україною та Європейським Союзом були започатковані в грудні 1991 року, коли Міністр закордонних справ Нідерландів, як головуючої в ЄС країни, у своєму листі від імені Євросоюзу офіційно визнав незалежність України.

Правовою основою відносин між Україною та ЄС є Угода про партнерство та співробітництво (УПС) від 16 червня 1994 року (набула чинності 1 березня 1998 року), яка започаткувала співробітництво щодо політичних, торговельно-економічних та гуманітарних питань.

На сьогодні в рамках УПС визначено 7 пріоритетів співпраці між Україною та Європейським Союзом: енергетика, торгівля та інвестиції, юстиція та внутрішні справи, наближення законодавства України до законодавства Євросоюзу, охорона навколишнього середовища, транспортна сфера, транскордонне співробітництво, співпраця у сфері науки, технологій та космосу.

Стратегія євроінтеграційного поступу України та кроки щодо наближення до членства в Євросоюзі були окреслені у Посланні Президента України до Верховної Ради «Європейський вибір».

Нинішній розвиток політичного діалогу між Україною та ЄС базується на впровадженні Україною Стратегії інтеграції до ЄС, виконанні сторонами УПС та опрацюванні Плану дій у рамках Європейської політики сусідства. Україна виходить з того, що реалізація зазначеного документа має сприяти посиленню співпраці між Україною та ЄС в умовах розширення, створити необхідні умови для переходу в майбутньому до якісно нового рівня відносин з ЄС. Належна імплементація Плану дій повинна також сприяти поступовій інтеграції України до внутрішнього ринку ЄС та створити передумови для започаткування з ЄС зони вільної торгівлі. Кінцевою політичною метою Плану дій має стати укладення нової посиленої угоди з ЄС.

Євроінтеграція є головним зовнішньополітичним пріоритетом України, а євроінтеграційна ідея, яка набуває дедалі ширшої підтримки в українському суспільстві, поступово стає чинником не лише зовнішньої, але й внутрішньої політики України.

Податкова сфера взагалі і податкове адміністрування — зокрема є одним із пріоритетних напрямів євроінтеграції, про що свідчать, наприклад положення п. 2.3.5 Плану дій Україна — ЄС на 2005–2007 роки «Європейська політика сусідства», що передано для формального схвалення в рамках Ради з питань співробітництва Україна — ЄС. Зокрема цим планом у сфері оподаткування передбачено комплекс заходів стосовно розвитку та впровадження систем оподаткування та їхніх установ відповідно до міжнародних стандартів та стандартів ЄС. Серед цих заходів:

- прийняття та імплементація законодавства з питань ПДВ та акцизного збору, що відповідає положенням УПС і нормам СОТ;
- забезпечення відповідності вільних економічних зон правилам СОТ відповідно до зобов'язань України щодо СОТ, процес приведення законодавства України про вільні економічні зони у відповідність до законодавства ЄС;
- вирішення питань щодо існуючої заборгованості з відшкодування ПДВ та запобігання накопиченню нової заборгованості, у т. ч. через забезпечення ефективних процедур і виділення достатніх ресурсів;
- скасування дискримінаційного режиму використання податкових векселів, у т.ч. за допомогою внесення відповідних змін до законодавства;
- впровадження комплексного стратегічного плану для Державної податкової адміністрації з визначенням необхідних адміністративних структур та процедур, та визначенням потреб Адміністрації у фінансових, людських, матеріально-технічних та інформаційних ресурсах;
- після наближення України до внутрішнього ринку — прийняття та дотримання принципів Кодексу поведінки у сфері оподаткування ЄС.

Гармонізація національних економічних систем об'єктивно спричиняє гармонізацію систем оподаткування. Уперше ці процеси знайшли своє вираження наприкінці XIX початку XX століть у створенні митних союзів ряду країн для проведення єдиної митної політики. У той же час, уніфікація структури й принципів оподаткування, єдиний напрям податкових реформ і узгодження принципів побудови податкової політики в окремих державах свідчать про нові етапи процесу гармонізації національних податкових систем.

Не можуть залишитися осторонь від цих процесів і країни з перехідною економікою, що прагнуть зайняти гідне місце в системі міжнародного поділу праці. Євроінтеграційний курс, обраний урядами ряду пострадянських країн, і в тому числі — України вимагає істотного перегляду основ побудови податкової системи, оскільки зростає роль факторів та обставин економічного життя, що мають міждержавний, транснаціональний характер і формують новий якісний стан економіки, що виражається поняттям «глобалізація».

У той же час не всі питання інтеграції податкових систем в умовах глобалізації світогосподарських зв'язків знайшли належний розвиток в економічній літературі. Так, зокрема, у сучасних дослідженнях основна увага приділяється перевагам такої інтеграції, яка повинна бути спрямована на збалансування інтересів національних господарств, що дає можливість прискорити економічний розвиток за рахунок вільного руху капіталів, робочої сили і товарних ресурсів.

Разом з тим, у меншій мірі досліджені питання негативного впливу глобалізаційних процесів на функціонування національних податкових систем, ускладнення їхньої взаємодії, що обумовлюється факторами глобалізації, під якими в першу чергу розуміється розширення міжнародної торгівлі, зростання міжнародної мобільності капіталу й трудової мобільності, ріст міжнародних інвестицій і технологічні зміни, особливо в сфері комунікацій.

На нашу думку, прикладом цього може послужити практика податкової політики Європейського Співтовариства, де під впливом цих факторів стає усе складніше визначити податковий тягар у кожній конкретній країні, і виникає необхідність створення технології оподаткування глобальної економіки.

Збір податків не є самоціллю держави. З їхньою допомогою держава здійснює свої невід'ємні функції: забезпечує обороноздатність і соціальні гарантії, підтримує окремі галузі економіки й стимулює їх розвиток. Тому рівень ліберальності податкової політики залежить від ефективності системи соціального забезпечення, створеної державою, оскільки для її функціонування потрібно значно менше коштів.

Сучасні економісти відзначають істотні відмінності пріоритетних функцій податків, характерних для двох сучасних моделей макроекономічного розвитку: неоліберальної та соціально-ринкової.

У неоліберальній моделі пріоритетною є регулююча функція податків. Податки, істотно впливаючи на діяльність господарюючих суб'єктів і населення, виконують функцію структурного регулювання економіки, створюючи або знищуючи одні зв'язки та зміцнюючи інші.

У той же час соціально-ринкова модель робить значний наголос на фіскальній ролі податкових платежів. Звуження функцій податкової політики до наповнення державного бюджету, на рівні науково-теоретичного аналізу приводить до ігнорування істотної групи соціально-економічних відносин щодо того, як процедура наповнення бюджету впливає на економічні процеси на макрорівні, а відповідно — і на мікрорівні. Тобто в остаточному підсумку, нівелюється питання про те, чи забезпечує податкова система розвиток економіки, чи стимулює вона цей розвиток, або хоча б не перешкоджає йому.

Тому показники податкового тягаря значно нижчі в країнах з переважно неоліберальною моделлю. Соціально-ринкова модель припускає більші соціальні гарантії, а відповідно — більші витрати з адміністрування і більші податки.

Порівняльна характеристика показників державних доходів і витрат, наведена в таблиці 4.1, свідчить про те, що частина країн Євросоюзу (наприклад, Ірландія й Великобританія) відрізняються незначною часткою державних витрат у валовому внутрішньому продукті (відповідно в 2003

році – 32,5 й 42,6 відсотка), тоді як рівень державних витрат Німеччини й Франції як найбільш яскравих представників соціально – ринкової моделі становить, відповідно, 48,9 й 54,5 відсотка ВВП.

Таким чином, зближення національних податкових систем має подвійну спрямованість. Для країн з неоліберальною моделлю кращим є злиття податкових систем та їх адміністрування із загального центру, що дає можливість додаткового зниження витрат на адміністрування податків, які стягуються, тоді як для країн із соціально – ринковою моделлю більш перспективним є регулювання національних систем на наднаціональному рівні, що дає можливість мінімізувати негативні наслідки уніфікації податкових систем.

Таблиця 4.1

**Показники державних фінансів деяких країн
Європейського Союзу в 2003 році***

Країна	Частка у ВВП, %		
	Державні витрати	Державні доходи	Сальдо бюджету
Фінляндія	50,6	52,7	2,1
Данія	56,1	57,3	1,2
Швеція	58,2	58,7	0,5
Іспанія	39,5	39,9	0,3
Бельгія	51,4	51,6	0,2
Ірландія	35,2	35,4	0,2
Люксембург	46,9	46,8	-0,1
Австрія	51,2	49,7	-1,4
Італія	48,9	46,4	-2,5
Португалія	47,9	45,0	-2,9
Греція	47,2	44,2	-3,0
Нідерланди	48,9	45,6	-3,2
Великобританія	42,6	39,3	-3,2
Німеччина	48,9	45,0	-3,9
Франція	54,5	50,4	-4,1

*джерело: www.worldbank.org

При цьому варто враховувати ефект конкуренції між країнами в податкових режимах. Така конкуренція підштовхує окремі країни до зменшення податкового тягаря всередині країни. Для цього доводиться або скорочувати державні витрати, що для країн з високим рівнем соціальних програм може бути дуже хворобливим, або збільшувати бюджетний

дефіцит, покриваючи його за рахунок емісії й збільшення державного боргу (внутрішнього або зовнішнього).

Обираючи неоліберальну модель макроекономічного розвитку, нові країни — члени Європейського Союзу використовують політику низьких податкових ставок для залучення закордонних інвестицій і кваліфікованих фахівців. При цьому важливо, щоб національна податкова політика будувалася на єдиних підходах до національного інвестора й інвесторанерезидента, тому що в протилежному випадку можливий відтік національного капіталу в низькоподатковій юрисдикції.

Крім того, варто врахувати, що використання податкової системи як інвестиційного ресурсу новими членами Євросоюзу створює додатковий тиск на фінансові системи країн-донорів Співтовариства, оскільки низький рівень податкових надходжень не дає можливості новим членам Співтовариства самостійно здійснювати економічні й соціальні перетворення. Таким чином, формується потреба в залученні прямих фінансових субсидій із країн, де рівень оподаткування залишається досить високим.

На сформовану в межах країн Європейського Співтовариства податкову політику та податкове адміністрування, як складову механізму її реалізації, чинять вплив ряд явищ сучасної глобальної економіки, вплив яких важко переоцінити. Оскільки Україна, як і деякі країни з перехідною економікою, як пріоритет зовнішньоекономічного розвитку обрала євроінтеграцію, врахування цих явищ при формуванні податкової політики країни повинно здійснюватися вже сьогодні. На нашу думку, сутність цих явищ зводиться до такого:

По-перше, частиною середовища глобальної економіки є торгівля через глобальну всесвітню інформаційну мережу, що ускладнює роботу податкових органів, оскільки електронні трансакції легше приховати або фальсифікувати, а крім того, з розвитком торгівлі благами, що не існують у фізичній формі (музичними записами, освітніми послугами й т.д.), найчастіше буває складно встановити факт такої торгівлі з фізичної наявності магазину або фіскальну приналежність платника податків до конкретної країни.

По-друге, значні труднощі у обрахуванні індивідуальних податків створює використання в розрахунках електронних грошей, тому що їхній облік здійснюється на загальному рахунку, не розбитому на рахунки користувачів.

По-третє, для оптимізації оподаткування, зниження податкового тягаря та мінімізації податкових платежів широко використовуються офшорні зони. Слід зазначити як можливість їхнього використання в податковому плануванні шляхом застосування пільг, зафіксованих у місцевому й міжнародному законодавстві, так і можливість застосування як засобу незаконного ухилення від сплати податків і зборів та відмивання грошей.

По-четверте, істотний вплив на податкову політику країн Співтовариства здійснює трансфертне ціноутворення та трансакції між підрозділами або філіями транснаціональних компаній. Оцінка в цих трансакціях інтелектуальної власності, витрат на наукові дослідження і технології може істотно впливати на оподаткування прибутку цих компаній.

П'ятим фактором, що здійснює вплив на побудову податкової політики, є відносно вільне переміщення робочої сили, що створює можливість для мінімізації оподаткування доходів усередині країни у випадку роботи за кордоном. Використовуючи більш лояльні податкові системи, фізичні особи також мають можливість отримувати предмети розкоші та інші товари, що оподатковуються високими акцизами усередині країни, за кордоном. Це призводить до скорочення надходжень у національні бюджети непрямих податків.

Ці явища глобальної економіки, накладаючись на міжнародну конкуренцію податкових систем за більш вигідне розміщення капіталу, ведуть до істотного зменшення податкових надходжень у країнах з перехідною економікою, зорієнтованими на євроінтеграцію, яким необхідно в процесі реформування національних податкових систем урахувати їхню дію.

Податкова система, сформована в Україні, схожа до податкових систем розвинутих європейських країн. Більшість податків, що застосовуються у вітчизняній фінансовій системі, подібні до європейських. Однак, оскільки ця система сформувалася в умовах високих соціальних зобов'язань держави, вона має переважно фіскальний характер, її регулююча функція не зорієнтована на стале економічне зростання та не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів віддзеркалює недосконалість та суперечності перехідної економіки.

Таким чином, у сучасній економічній практиці України простежується поєднання двох сучасних моделей макроекономічного розвитку: неолиберальної та соціально-ринкової.

Євроінтеграційний курс України також вимагає суттєвого перегляду основ побудови податкової системи та податкового адміністрування — зокрема, оскільки зростає роль факторів та обставин економічного життя, що мають міждержавний, транснаціональний характер і формують новий якісний стан економіки, який виражається поняттям «глобалізація».

Мобільність світового ринку капіталів та ринку праці формує цілий ряд нових явищ в національних економіках, що проявляється в нових формах конкурентної боротьби. Наряду з традиційною боротьбою за кошти покупця з'являються такі продиктовані глобальними обставинами форми як боротьба за кошти інвестора, боротьба за висококваліфіковану робочу силу, тощо.

Реалізація цих нових форм конкурентної боротьби пов'язана з місцем і роллю держави, яка повинна створювати відповідне інституційне середовище для успішної боротьби за інвестиційні та трудові ресурси, застосовуючи заходи економічної політики.

На нашу думку, з інституціональної точки зору економіка України на теперішньому етапі не є конкурентною, оскільки її податкова система, порівняно з податковими системами країн Євросоюзу відрізняється такою рисою, як переважання адміністрування над ринковим впливом на економічні процеси. Враховуючи це, привабливість України як економічного простору для здійснення інвестицій, в порівнянні з більш ліберальними економіками країн Східної Європи є неконкурентною.

В той же час Урядом України та Державною податковою адміністрацією здійснено ряд першочергових заходів, необхідних як для подальшого просування України в євроінтеграційному процесі, так і для створення конкурентних засад вітчизняної податкової системи.

Так, зокрема в 2006 році Міністерством фінансів України розроблено проект Концепції реформування податкової системи України, який 28.11.2006 р. було розглянуто та підтримано на засіданні Урядового комітету з питань економічної політики та схвалено Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. № 56-р.

Концепція реформування податкової системи передбачає комплексне вирішення питання реформування податкової системи, визначення напрямів розбудови податкового законодавства та шляхів його вдосконалення з урахуванням норм європейського податкового законодавства, етапів реформування податкової системи.

Поряд з цим, Верховною Радою України прийнято Закон України від 30.11.06 №398-V «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування».

Цим Законом встановлено диференційовані ставки акцизного збору на дизельне паливо в залежності від вмісту масової частки сірки (понад 0,2% — 45 євро, до 0,2% — 35 євро, не більше 0,035 — 30 євро та не більше 0,005% — 20 євро за 1000 кг). Законом також передбачено встановлення Кабінетом Міністрів України правил обліку, зберігання та реалізації дизельного палива залежно від вмісту масової частки сірки, що сприятиме недопущенню створення схеми ухилення від оподаткування із застосуванням більш низької ставки акцизного збору.

Враховуючи викладене, положення статті 5 Директиви 2003/96/ЄЕС в частині застосування диференційованих ставок оподаткування за умови фіскального контролю та за умови, що вони не порушують мінімальних рівнів оподаткування, у випадку, коли диференційовані ставки пов'язані з якістю продукту, враховано в законодавстві України з питань справляння акцизного збору.

Разом з цим, Державною податковою адміністрацією України проводиться експертиза розроблених проектів нормативно-правових актів щодо відповідності їх основним положенням законодавства Європейського Союзу. Протягом 2006 року відповідно до Тимчасового регламенту Кабінету Міністрів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.06.00 № 915, підготовлено для надання Міністерству юстиції України 52 довідки про відповідність *acquis communautaire* розроблених проектів нормативно-правових актів¹.

Слід зазначити, що фінансова політика держави залишається суперечливою за своєю суттю. Уряд вимушений вирішувати завдання, які можуть бути не тільки сумісними, але і суперечливими за своєю направленістю (наприклад — боротьба з інфляцією та подолання безробіття). Кошти єдиного бюджету розподіляються і використовуються на забезпечення потреб різних галузей економіки та різних соціальних груп, що неминуче призводить до потреби швидкого маневрування коштами та черговості у вирішенні тих чи інших соціально-економічних завдань.

Завдання реформування податкової системи перехідних економік ускладнюється тим, що лібералізація економічних відносин, в кінцевому рахунку, суперечить соціальній орієнтованості вітчизняного господарського механізму. На розумінні та всесторонньому врахуванні цієї суперечності слід базувати наукові методи та принципи податкового регулювання та напрямки його реформування і розвитку в сучасних економічних умовах.

У зв'язку з цим виникає необхідність комплексного підходу до реформування податкового адміністрування, який, на нашу думку, повинен включати такі складові:

- забезпечення стабільної правової бази функціонування податкової системи, її кодифікація на базі Податкового кодексу та гармонізація з законодавством, що регулює господарські відносини (для України, в першу чергу — Цивільним та Господарським Кодексами України);
- організаційні зміни, що полягають у чіткому визначенні місця та ролі Державної податкової служби, скорочення її чисельності з одночасним підвищенням ефективності функціонування, ліквідація нехарактерних для податкового органу функцій (трактування податкового законодавства, слідчі дії);
- зміни методів та принципів контролю за сплатою податків, зміна взаємовідносин податкового органу з платником податку;
- узгодження ставок оподаткування з можливостями платників податків;

¹ За даними офіційного сайту ДПА України.

- галузеве і регіональне диференціювання ставок оподаткування з метою узгодження різних груп економічних інтересів.

Побудова податкового адміністрування на підставі означених принципів дасть можливість створити в країні принципово новий інвестиційний ресурс — податкову привабливість економіки. Цей ресурс буде використаний як внутрішнім інвестором — платником податків, так і сприятиме конкурентноздатності економіки України на ринку капіталів.

Питання для самоконтролю

1. Інтеграційні процеси в організації контрольно-аналітичної діяльності податкових органів.
2. Міжнародні правові засади організації податкової служби і податкова робота.
3. Вплив глобалізації на податкові системи країн з ринковою економікою.

РОЗДІЛ V. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ТА СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНЕ ЗРОСТАННЯ

5.1. Зміст та призначення податкової політики

Податкова політика — це діяльність держави по встановленню, правовому регламентуванню та організації стягнення податків і зборів, метою якої є формування централізованих фінансових ресурсів держави в процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту.

Політика (від грецького — *politika* — мистецтво управління державою) — діяльність органів державної влади і державного управління, що виражає соціально-економічну природу суспільства.

Визначаючи основні напрямки політики, держава виконує притаманні їй функції, одною з яких є оподаткування. Таким чином, податкова політика — соціально-економічна категорія, що дозволяє реалізувати інтереси всіх суб'єктів процесу оподаткування з позицій перерозподілу валового внутрішнього продукту та досягнення кумулятивного ефекту зростання добробуту держави, підприємця і громадянина.

Виходячи із соціально-економічної природи податкової політики, слід розглядати податки не просто як засіб для наповнення державного бюджету, але й як джерело коштів, необхідних для функціонування держави.

Такий підхід до побудови податкової політики є одностороннім та обмеженим. Податки, суттєво впливаючи на діяльність господарських суб'єктів та населення, виконують функцію структурного регулювання економіки, створюючи чи знищуючи одні зв'язки та посилюючи інші. Звуження функцій податкової політики до наповнення державного бюджету призводить до ігнорування суттєвої групи соціально-економічних відносин стосовно того, як процедура наповнення бюджету впливає на економічні процеси на макрорівні, а відповідно — і на мікрорівні. Тобто, в кінцевому рахунку, нівелюється питання про те, чи забезпечує податкова система розвиток економіки, чи стимулює вона цей розвиток, чи, принаймні, не заважає йому.

Податкова політика держави повинна будуватися з урахуванням суперечності інтересів платників податків і держави. Підприємець воліє сплатити якомога меншу суму податків, оскільки основною його метою є отримання прибутку, що є можливим як через збільшення обсягів виробництва, так і через зниження витрат, в тому числі і витрат на сплату податків та зборів. Держава, якій належать функції регулювання процесу суспільного виробництва в цілому, намагається шляхом застосування фіскальних інструментів перерозподілити прибуток, одержаний підприємцем і, за рахунок

виділеної частки, досягти якомога повнішого забезпечення суспільних, в першу чергу — соціальних потреб.

Однак, якщо виходити з постулату про те, що ефективність податкової політики визначається чіткістю її функціонально-цільового призначення, звуження поняття інтересів держави до наповнення бюджету є помилковим. Адже держава, в кінцевому рахунку, також зацікавлена в ефективному господарюванні і розвитку господарюючого суб'єкту, що спричиняє стабільні податкові надходження і їх зростання в майбутньому, а отже — економічний та соціальний прогрес. Усвідомлення цього моменту дозволяє максимально наблизити інтереси держави та суб'єктів господарської діяльності, досягти їх соціально-економічного партнерства стосовно результатів суспільного виробництва.

Головним завданням податкової політики є встановлення балансу між двома чинниками, якими визначається потреба в податках: необхідністю фінансового забезпечення виконання державою притаманних їй функцій та вирішенням соціально-економічних завдань. Ці чинники, в процесі реалізації податкової політики, проявляються через функції податків, пріоритетною з яких є фіскальна, що виступає базисом для реалізації соціально-економічної функції, яка, в свою чергу об'єднує регулюючу, контрольну та соціальну функцію.

Суть регулювання економічних процесів шляхом застосування засобів податкової політики полягає в стимулюванні зміни поведінки учасників процесу суспільного виробництва, яка полягає в переорієнтуванні ресурсів на виконання завдань, які стоять перед економічною системою в цілому. Так, наприклад, зміна встановлених податковим законодавством норм амортизації основних засобів спричиняє реінвестування одержаного прибутку та нарахованих за новими, більш високими ставками, амортизаційних відрахувань, в оновлення матеріально-технічної бази виробництва, застосування інноваційних технологій. Наслідки цього процесу, з точки зору фіскальної функції податків, в короткостроковому та довгостроковому періоді різноспрямовані. Якщо в короткостроковому періоді, внаслідок зростання амортизаційних відрахувань, зменшуються надходження до бюджету податку на прибуток, то в довгостроковому періоді — зростання обсягів виробництва та, відповідно, валового доходу суб'єктів господарювання, призводить до збільшення податкових надходжень.

Переорієнтація державної стратегії на розбудову соціально-орієнтованої економіки ставить нові вимоги до податкової політики, вимагаючи пріоритетності реалізації соціально-економічних функцій податків в оптимальному співвідношенні з фіскальною функцією. В таких умовах першочерговими завданнями податкової політики, наряду з традиційним забезпеченням дохідної частини державного бюджету, стають: регулювання попиту і пропозиції, стримування інфляції, стимулювання

інвестиційно-інноваційних процесів, накопичення збережень, забезпечення конкурентного середовища для залучення і стимулювання підприємницької діяльності.

Сьогодні в Україні питання податкової політики належать до найгостріших як в економічному й соціальному, так і в політичному контексті.

Сучасна податкова політика України характеризується наступними рисами:

- по — перше, загальний аналіз податкової політики держави свідчить про те, що головним напрямом діяльності відповідних державних органів в сфері оподаткування було саме наповнення державного бюджету, а не регулювання через податковий механізм макроекономічних процесів в Україні.

Збільшення податкового тиску та адміністративного контролю за справлянням податків і зборів спричинило відповідну реакцію з боку господарюючих суб'єктів, які, намагаючись вирішити ці проблеми, переносять відносини між споживачем та виробником, а також свої доходи у тінювий сектор економіки, частка якого за різними підрахунками становить від 45% до 65% валового внутрішнього продукту. Результатом цього стає недоотримання державою частини податкових надходжень та намагання компенсувати це знову ж таки за рахунок розширення податкової бази, що знову призводить або до банкрутства платників податку, або до їх виходу в тінь.

Таким чином, податкова політика повинна формуватися виходячи із завдань побудови стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового навантаження та забезпечення збалансованості інтересів держави та платників податків, визначаючи їх пріоритетність.

- по — друге, вона поєднала в собі принципи двох податкових систем, найбільш характерних для світової практики — європейської та американської. При цьому, якщо в європейській системі переважає обкладання обороту у формі податку на додану вартість, то в американській — прибутковий принцип оподаткування. Складність вітчизняної податкової політики визначена еkleктичним поєднанням обох зазначених систем з базовою метою — забезпечення максимального рівня податкових надходжень як основної складової доходної частини бюджету;
- по — третє, Україна, не маючи достатнього практичного досвіду й наукового обґрунтування формування та реалізації податкової політики, розвивалася експериментальним шляхом, нерідко роблячи при цьому хибні кроки. Введені податки певною мірою були новими швидше за формою, ніж за змістом. Так чи інакше вони містили ознаки старої адміністративної системи, заснованої на надмірній центра-

лізації процесу формування та розподілу фінансових ресурсів держави. Це призвело до того, що акумулювання доходів бюджетів за рахунок сплати податків відривалося від процесу господарювання самих платників податків;

- по — четверте, специфіка розвитку сучасної податкової політики України полягає в тому, що вона розробляється і реалізується без належного науково-теоретичного розуміння і бачення її соціально-економічних наслідків. Цей процес здійснюється в Україні не через еволюційний механізм, як в більшості країн з традиційною ринковою економікою, а шляхом постійних змін податків та їх ставок, введення іноді необґрунтованих і вузько спрямованих податкових пільг. Повна або часткова відсутність обґрунтованих прогнозів стосовно впливу складових чинної податкової політики на ділову активність в бізнесовому середовищі та рівень життя населення спричинили її перетворення з ефективного інструменту економічної політики в причину загострення кризових явищ як на мікро-, так і на макрорівні.
- по — п'яте, в Україні відсутня універсальна методологічна концепція реформування стратегії і тактики податкової політики, за якою можна було б розрахувати оптимально можливий та допустимий (як для держави, так і для платників податків) рівень податкового навантаження. Такий стан справ призводить до ситуації, де при невисоких (порівняно з іншими країнами) податкових ставках, безлад в адмініструванні податків зводить нанівець забезпечення умов для економічного зростання. Головне завдання у цьому плані полягає в наповненні ринковим змістом форм вітчизняної податкової політики, а це потребує зміни схеми й пропорцій розподілу та перерозподілу валового національного продукту на основі виваженої та прозорої податкової політики, яка б оптимально враховувала як фіскальні інтереси держави, економічні інтереси суб'єктів господарювання.

Суб'єкти підприємницької діяльності та громадяни, в умовах нестабільності фіскальної політики держави, навіть за наявності відповідного рівня податкоспроможності, намагаються мінімізувати податкові витрати, використовуючи з цією метою як легальні способи ухилення від сплати податків (законодавчу невизначеність, маневрування доходами і витратами в податкових періодах, варіювання способами діяльності, тощо), так і нелегальні, найбільш поширеним з яких є виведення більшої частини фінансового обороту в тінь.

Питання впливу податкової політики на стабільність соціально-економічного зростання економіки України вимагає поглибленого аналізу, оскільки побудова ефективної податкової системи — одна із найбільш актуальних проблем в процесі становлення в Україні ринкових відносин та інтегрування української економіки в світовий ринок. Її вирішення по-

винно здійснюватись шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого у світі теоретичного і практичного досвіду в сфері оподаткування

Ефективність обраної податкової політики полягає в оптимальному поєднанні фіскальної та соціально-економічної функції податків, що базується на наступних принципах:

1. Стабільність, зрозумілість та прозорість податкової політики, встановлення правових механізмів взаємодії всіх її елементів у рамках єдиного податкового простору.

З цією метою, в процесі проведення податкової реформи слід передбачити мораторій на внесення змін до законодавчих актів з питань оподаткування. До прикладу, в Закон України «Про податок на додану вартість», який діє з 01.10.1997 року, на сьогоднішній день внесено зміни через 114 законодавчих актів. Така кількість тільки прямих змін в цьому законі не могла не спричинити відсутність узгодженості між його окремими положеннями, що в свою чергу привело до необхідності податкових роз'яснень окремих положень Закону органами ДПС України. Законодавча невизначеність призвела до численних зловживань при справлянні та відшкодуванні податку на додану вартість, як з боку платників податку, так і зі сторони чиновників, покликаних його адмініструвати, що стало базою корумпованості податкової системи.

Стабільності податкового законодавства буде сприяти також і законодавче обмеження зворотної дії змін в Законах, які можуть бути прийняті після закінчення мораторію.

Зрозумілість положень та норм податкового законодавства повинна базуватися на загальноприйнятому та однаковому для всіх податкових законів визначенні специфічних термінів, які вживаються в законодавстві, що стосується механізму оподаткування. З цією метою слід проаналізувати на предмет відповідності науково-теоретичним засадам економічної науки такі окремі, широкоживані в податковому законодавстві терміни, як «валовий дохід», «валові витрати», «виручка», тощо. Доцільно здійснити уніфікацію термінів і принципів побудови податкового і бухгалтерського законодавства, що дасть можливість не тільки суттєво зекономити на адмініструванні податків, але і призведе до нової якості фінансової звітності, на базі якої формуються статистичні дані про стан економіки країни.

2. Встановлення рівних умов оподаткування для всіх категорій платників податків та скасування безпідставних пільг з оподаткування.

Положення податкового законодавства повинні однаково поширюватись на всі категорії платників податків незалежно від їх приналежності до тієї чи іншої галузі промисловості або сфери діяльності. Застосування податкових пільг для окремих підприємств чи фінансових груп

поза системи загальнодержавних пріоритетів недоцільне і сприяє розвитку тіньової економіки та створює основи для корупції. Цей потужний інструмент податкової політики використовується не стільки для стимулювання підприємницької діяльності в цілому, скільки для реалізації інтересів вузького кола осіб. В зв'язку з цим принципом податкової політики повинно стати скасування безпідставних та невиправданих пільг, за умови реалізації пільгового оподаткування для тих суб'єктів господарської діяльності, де реалізуються загальнонаціональні інтереси. Такий підхід дає змогу підвищити ділову активність суб'єктів господарювання, не порушуючи при цьому ринкової рівноваги та зберігаючи конкурентне середовище. Наслідком скасування вузьконаправлених корпоративних пільг є значне збільшення податкових надходжень до бюджету. Однак, при цьому слід врахувати негативний досвід обмеження пільг в оподаткуванні, здійсненого Урядом на початку 2005 року, шляхом внесення змін до податкового законодавства через прийняття змін до Закону України «Про державний бюджет на 2005 рік», що призвело до значного відтоку іноземних інвестицій та падіння темпів інвестування і економіки України. Зважений підхід до вирішення питання стосовно пільг в оподаткуванні, наданих іноземним інвесторам, їх поновлення шляхом внесення змін до законодавства України про режим іноземного інвестування, спричиняє посилення позицій економіки країни в міжнародній конкурентній боротьбі за кошти інвестора. Надані інвесторам та вітчизняним підприємствам пільги повинні носити стимулюючий характер, бути прозорими, чітко визначеними, а кошти, що звільняються в результаті одержання цих пільг повинні мати визначену Законом направленість.

3. Створення ефективної податкової системи, яка забезпечить збалансованість загальнодержавних і приватних інтересів, буде сприяти розвитку підприємництва та нарощуванню національного багатства України.

Реалізація цього принципу податкової політики в процесі реформування податкової системи полягає в тому, що зростання обсягів податкових надходжень забезпечується шляхом прискорення оборотності капіталу та підвищення ділової активності суб'єктів господарювання. Баланс між фіскальною та регулюючою функцією податків може бути досягнутий шляхом встановлення раціонального співвідношення між прямими та непрямими податками, що входять до податкової системи, відмови від політики фінансування бюджетного дефіциту за рахунок розширення податкової бази і збільшення податкового навантаження на платника податку. Про ефективність такого поєднання зазначених функцій свідчитиме процес легалізації тіньової економіки, перетік капіталів, задіяних в ній, в легальний сектор.

4. Забезпечення соціальних гарантій та захисту щодо малозабезпечених верств населення.

Слід відмовитися від оподаткування доходів, які не перевищують рівня межі малозабезпеченості, оскільки вони є незначними, і витрати на їх адміністрування перевищують бюджетні надходження від їх оподаткування. Тому необхідною передумовою запровадження дійового механізму оподаткування доходів фізичних осіб вважається підвищення рівня неоподаткованого мінімуму до офіційної межі малозабезпеченості, яка встановлюється Верховною Радою України, а також перехід до прогресивної шкали оподаткування доходів, що визначається значною диференціацією останніх в Україні.

5. Стимулювання переоснащення підприємствами основних фондів та оновлення матеріально-технічної бази.

Реформування прямих податків повинно виходити з того факту, що основні фонди на більшості підприємств України морально та фізично застаріли і вимагають негайного поновлення. В зв'язку з цим, слід вивести з-під оподаткування податком на прибуток кошти, що спрямовуються підприємствами на інноваційну діяльність, витрати на науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи, фундаментальні дослідження. Окрім того, не повинні оподатковуватися податком на прибуток, принаймні, на початковому етапі своєї діяльності, венчурні підприємства, створені з метою дослідження та промислового впровадження новітніх технологій, апробації прикладних досліджень. Ставки амортизаційних відрахувань, які встановлюються податковим законодавством, повинні базуватися на сучасних підходах до амортизації основних фондів, в основі яких лежить не фізичний, а моральний знос основних засобів, що, в умовах швидкого розвитку науки, цілком обґрунтовано і своєчасно.

6. Стимулювання розвитку малого та середнього підприємництва .

Створення сприятливого середовища для розвитку та поширення діяльності малих підприємств вимагає збереження спрощеної системи оподаткування, яка дає змогу зменшити податковий тиск на підприємства малого бізнесу на початковому етапі їх функціонування. Окрім того, спрощена система оподаткування дозволяє суттєво зменшити витрати на адміністрування податків з малого бізнесу, звільняє його представників від обов'язку докладного ведення обліку витрат. В кінцевому рахунку, це призводить до створення додаткових робочих місць за рахунок вивільнених коштів, можливості реінвестування отриманого прибутку в розвиток виробництва та переходу суб'єкта підприємництва зі спрощеної системи оподаткування на загальну. З соціальної точки зору, це, в першу чергу — зростання прошарку середнього класу та загальна стабілізація економіки країни.

7. Соціальне партнерство, як основа нового механізму податкового адміністрування.

Для побудови ефективної системи стягнення податків та гарантії прав і законних інтересів платників податків (зборів) вирішення справ про виконання податкових зобов'язань та стягнення несплачених сум податків, пені та штрафних санкцій має проводитись лише у судовому порядку.

В податкове законодавство необхідно ввести таке поняття, за яким буде встановлена відносна величина впливу заподіяного правопорушення в сфері оподаткування, у випадку не перевищення якої платник податку буде звільнений від відповідальності за таке малозначне правопорушення і повинен буде лише виконати своє податкове зобов'язання. Крім цього, у разі виникнення різночитань в податковому законодавстві, подібні колізії повинні тлумачитись виключно на користь платника податків. Частково, ця проблема вирішена поняттям «конфлікт інтересів», введеним Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», однак на практиці це поняття використовується вкрай рідко.

Податкова політика, яка реалізує зазначені принципи, носить характер соціальної спрямованості та визначає стратегічні перспективи економічного розвитку України. Ефективність податкової політики, її можливість впливати на розбудову ринкового механізму визначається тим, наскільки вона реалізує інтереси всіх суб'єктів господарської діяльності фінансової системи України.

Питання для самоконтролю

1. В чому сутність податкової політики?
2. Що є головним завданням податкової політики?
3. Які основні риси притаманні податковій політиці України?
4. Принципи побудови податкової політики України.

5.2. Механізм податкової політики України

З урахуванням особливостей фінансової політики, а також структури й характеру джерел наповнення державного бюджету, податкову політику можна розглядати в широкому й вузькому смислах.

У широкому смислі сутність податкової політики полягає у формуванні державного бюджету за рахунок різних джерел, які можна розділити на дві частини:

- податкові й неподаткові надходження (обов'язкові платежі) від юридичних і фізичних осіб;
- інші джерела, до яких відносяться внутрішні державні позички, що, в кінцевому рахунку, за своєю суттю є відстроченими податками, оскільки джерелом їх покриття є податкові вилучення в майбутньому.

У вузькому смислі під державною податковою політикою розуміють систему оподаткування, що складається з податків та їх елементів, механізмів і строків сплати і т.ін.

Принципи податкової політики. Еволюція принципів і систем оподаткування відбувається перманентно. Побудова концепції податкової системи держави, орієнтованої на гранично допустиму величину податкового вилучення, вимагає, відповідно до методології оподаткування, знань фундаментальних принципів продуктивного (еластичного) оподаткування. Такі принципи названі ще Ф. Кене в XVII столітті, пізніше вони систематизовані А. Смітом, а ще через майже сторіччя розвинені й доповнені А.Вагнером. У цей час ці принципи (справедливість, рівнонапруженість, прозорість, економічна ефективність й ін.) одержали назву «золотих правил» оподаткування.

На їх фундаменти сучасні закордонні й вітчизняні вчені розробили систему принципів, відповідно до яких формуються й удосконалюються національні податкові системи різних держав. Вони націлюють всі елементи податкової серед на максимально продуктивний результат, що може бути прийнятий обома сторонами податкового процесу: суб'єктами сфер «бізнес» й «бюджет» і служать орієнтиром для вдосконалювання податкової практики.

Податкова політика проводиться виходячи з певних принципів, що відображають її задачі, основними з яких є:

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

Податкова політика не має самостійного характеру, оскільки податки, як інструмент впливу на економіку, використовуються у комплексі з іншими методами регулювання (схема 5.1).

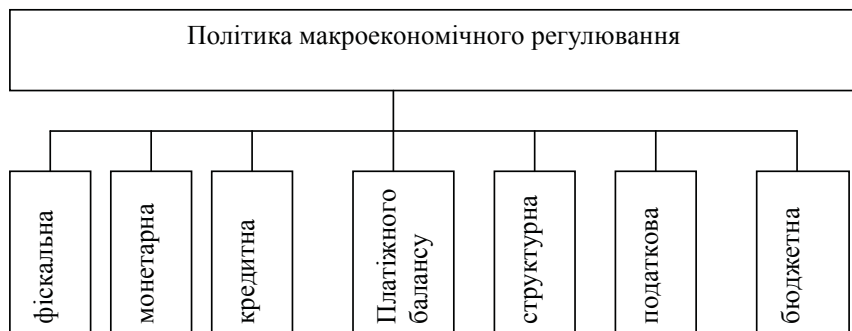


Схема 5.1. Податки в системі політики макроекономічної стабілізації

Вплив податків на макроекономічні процеси можна розглядати тільки через призму фіскальної політики держави, яка передбачає збільшення чи зменшення доходів бюджету (податків) чи витрат для досягнення певної мети. Можуть використовуватися комбінації зазначених заходів: зниження податків при зменшенні витрат і навпаки.

Фіскальна політика як засіб макроекономічного регулювання, широко використовується в усіх економічно розвинених країнах, але найбільшого значення їй надають у США, де бюджетно-податкові проблеми знаходяться у центрі політичної боротьби республіканців і демократів.

Податкова політика направлена на розв'язання задач, які стоять перед суспільством і серед яких виділяють довгострокові і короткострокові. Перед урядами розвинених країн стоять такі довгострокові цілі: економічне зростання, максимальний рівень зайнятості і добробуту населення. Короткостроковими цілями стосовно податкової політики можуть бути поповнення державного бюджету, його збалансованість на тому чи іншому рівні по відношенню до ВВП, стимулювання інвестиційної діяльності.

Дискреційна та не дискреційна податкова політика. Якщо податкову політику не відривати від фіскальної, можна виокремити такі типи бюджетно-податкової політики:

- дискреційну фіскальну;
- не дискреційну, або політику «вмонтованих стабілізаторів».

Дискреційною політика називається тоді, коли парламент і уряд свідомо вносять зміни у податкову систему і видатки бюджету з метою впливу на реальний ВВП, зайнятість, інфляцію. Таким чином, при проведенні дискреційної політики зміни у податковій системі залежать від рішень уряду.

Дискреційна політика може бути стимулюючою і стримуючою. Вважається, що стимулюючу політику доцільно проводити при економічному спаді. У сфері податків вона передбачає зменшення податкових вилучень з доходів громадян з метою збільшення сукупного попиту. Наприклад, якщо внаслідок зменшення податкових ставок або введення додаткових пільг у оподаткуванні особистих доходів громадяни почнуть сплачувати податки на загальну суму менше 10 млрд грн., то це означає, що їхні доходи зростуть на ту ж суму. Чи збільшиться при цьому сукупний попит на 10 млрд грн.? Це відбудеться лише у тому випадку, якщо всі гроші будуть використані на споживання. Однак відомо, що частину коштів громадяни заощаджують. Таким чином, на споживання піде лише не зекономлена частина доходу.

В теорії і практиці бюджетно-податкової політики часто використовують дві важливі категорії — «гранична схильність до споживання» і «гранична схильність до заощаджень». Перша характеризує частку податкового доходу, яку громадяни витрачають на споживання, друга —

частку заощаджень в доходах. Так, якщо гранична схильність до споживання складає 0,75, то з 10 млрд. грн на споживання підуть 7,5 млрд. грн, і на таку ж суму зросте сукупний попит, а 2,5 млрд. грн будуть відкладені як заощадження. Збільшення попиту повинно стимулювати зростання ВВП і зайнятість. Сукупний попит можна підвищити шляхом не тільки зміни податків, а й збільшення видатків бюджету.

Стримуюча бюджетно-податкова політика доцільна тоді, коли економіка знаходиться у 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 видатки бюджету, або збільшуючи податкові вилучення шляхом підвищення ставок оподаткування або раціоналізації податкових цільг.

Виникає питання: які методи регулювання більш доцільні: шляхом зміни податків або видатків бюджету? Вчені-економісти відповідають на нього по-різному в залежності від того, як вони ставляться до втручання уряду в економіку. Одні вчені вважають, що роль держави в регулюванні економічних процесів повинна бути мінімальною, тому і частка ВВП, яка перерозподіляється через державний бюджет, не може бути значною. Виходячи з таких посилок, вони пропонують збільшувати сукупний попит у період спаду шляхом зменшення податків і знижувати його в роки надмірного економічного зростання шляхом зменшення державних витрат. Інші економісти вважають, що ринковий механізм не в змозі справитися з циклічними коливаннями кон'юнктури, тому держава повинна активно втручатися в економічні процеси, для чого допускається перерозподіл досить високої частки ВВП через бюджет. Вони рекомендують у період економічного спаду розширювати попит за рахунок збільшення бюджетних видатків, а у періоди підйому — збільшувати податки.

Не дискреційна бюджетно-податкова політика, або політика «вмонтованих стабілізаторів», базується на теоретичному припущенні, що податкова система сама по собі має здатність автоматично впливати на економічний цикл, оскільки навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються при зростанні ВВП і зменшуються при його спаді, тобто має місце стабілізуючий ефект. Він є найбільш високим при прогресивній податковій системі, яка передбачає підвищення податкових вилучень при збільшенні доходів. Слід відмітити, що «вмонтовані стабілізатори» здатні лише послабити циклічні коливання; для серйозних же змін у кон'юктурі нерідко потрібна саме дискреційна політика.

В процесі розвитку бюджетно-податкової політики склалися два підходи до регулювання економіки фіскальними методами. Один з них базується на теорії англійського вченого Джона Мейнарда Кейнса (1883–1946), який у 1936 р. опублікував свою працю «Загальна теорія

зайнятості, процента і грошей». Суть цього підходу полягає у тому, що основним фактором економічного зростання вважається «ефективний попит». Ринкова економіка, відповідно до концепції Кейнса, не може автоматично забезпечити економічну рівновагу при повній зайнятості, тому необхідним є активне втручання держави в регулювання економічного циклу. Основним інструментом такого регулювання проголошується бюджетно-податкова політика. Для розширення сукупного попиту пропонується збільшувати видатки державного бюджету. Активна роль у стимулюванні попиту належить також податкам, причому ті чи інші фіскальні заходи реалізуються в залежності від фази економічного циклу. У фазі кризи необхідно збільшувати витрати і зменшувати податки; коли ж економіка виходить на фазу підйому, пропонується зменшити витрати і підвищувати податкові вилучення.

Особливого значення Дж. Кейнс надавав податкам з урахуванням їх впливу на основний «психологічний закон», згідно з яким люди схильні збільшувати споживання зі збільшенням доходів, але споживання зростає меншими темпами, ніж доходи. Із зростанням доходів у людей підвищується «схильність до заощаджень», тому необхідна така податкова система, яка б вилучала ці заощадження. На думку вченого, прибутковий податок повинен стягуватися за прогресивною ставкою, причому ступінь прогресії повинна бути досить високою. Він підкреслював, що подібні погляди часто розглядаються як посягання на капітал, який є необхідним для розширення виробництва. Тим не менш, виникає необхідність вилучення частини фінансових фондів, не вкладених у інвестиції. Зайві заощадження можуть стимулювати економічне зростання лише в умовах повної зайнятості, у кризові ж роки вони перешкоджають такому зростанню. Звідси виведені рекомендації щодо складання такої шкали ставок прибуткового оподаткування, яка б сприяла перерозподілу доходу від осіб, що мають заощадження, до осіб, які їх інвестують. Зайві заощадження, вилучені за допомогою податків, через державний бюджет повинні направлятися в інвестиції. Кейнсіанські підходи до бюджетно-податкової політики застосовувалися в економічно розвинених країнах, починаючи з «Великої депресії» 1929–1933 рр. до початку 80-х років ХХ ст.

Інший підхід до фіскального регулювання виник на противагу теорії Кейнса і одержав широке визнання на початку 80-х років, коли проявилася криза останньої. Нова теорія отримала назву «економіка пропозиції». Її прибічники вважали, що збільшення сукупного попиту без створення адекватних стимулів для зростання пропозиції веде до інфляції, яка стримує економічне зростання. Крім того, збільшення соціальних виплат з бюджету і перерозподіл доходів на користь бідних верств населення через податкову систему зменшує заощадження, що, в свою чергу, скорочує запозичені ресурси фінансових установ, підвищує рівень процентних ставок і, таким чином,

стримує процес капіталоутворення. За підрахунками одного з авторів теорії «економіки пропозиції» американського вченого М.Еванса, скорочення податкових ставок на 10% збільшує особисті заощадження приблизно на 2%. Таким чином, нова теорія переносить центр фіскальної політики з бюджетних видатків на податки. Вважається, що для стимулювання виробництва необхідно знижувати особистий прибутковий податок і податки на корпорації. На користь зменшення податків висуваються такі аргументи:

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

Прибічники «економіки пропозиції» для ілюстрації справедливості своїх аргументів часто наводять графік залежності доходів бюджету від ставок податків, який називають кривою Лаффера (рис. 5.1), іменем його автора — професора Південнокаліфорнійського університету А. Лаффера. За його розрахунками, оптимальна величина вилучення не повинна перевищувати 35%. У кінці 70-х початку 80-х років ХХ ст. А.Лаффер популяризував ідеї про те, що висока ставка оподаткування бентежить працівника та заохочує лінощі. Свої висновки він підтверджував графіком, згідно з яким податкові надходження є одночасно продуктом і податкової ставки, і податкової бази (суми прибутку). По мірі зростання податкової ставки база скорочується. По горизонтальній осі на кривій Лаффера відкладається рівень податкових ставок, по вертикальній — податкові надходження до бюджету. По мірі збільшення податкових ставок зростають і надходження (зона I на рис. 5.1). Коли ж ставки стають настільки високими, що не викликають бажання працювати і стимулюють ухилення від сплати податків, їх подальше підвищення приводить до зменшення податкових надходжень (зона II). Графік показує, що рівень податкових вилучень має оптимальну величину — межу (М), перевищення якої веде до зменшення надходжень до бюджету. Якщо підприємці зацікавлені у чистому, за вирахуванням податків, доході, то введення податку перешкоджає виробництву оподаткованого товару.

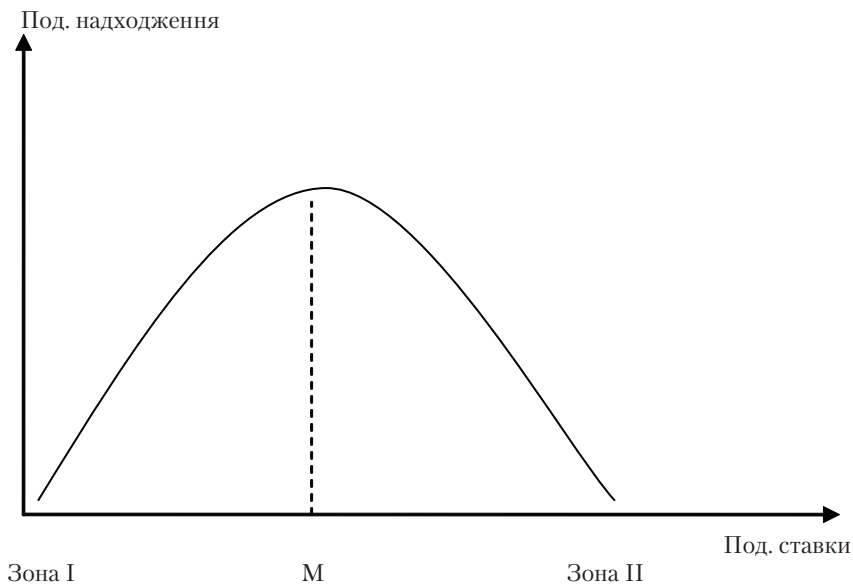


Рис. 5.1. Крива Лаффера

Звідси і був зроблений загальний висновок: задачу поживлення ділової (перш за все інвестиційної) активності потрібно вирішувати шляхом радикального зменшення податкового тягаря.

Ідеї прибічників «економіки пропозиції» були покладені в основу бюджетно-податкових реформ США у 1981 і 1986 рр., що привело до значного зменшення граничних ставок особистих і корпоративних прибуткових податків, суттєвому зменшенню прогресивності шкали оподаткування, розширенню бази оподаткування за рахунок зменшення кількості пільг. Особливо великий виграш завдяки реформам одержали платники податків з високими доходами.

Податкова політика будується на певних принципах. Тут доречно більш детально розглянути принцип справедливості податкової системи в силу його великої актуальності. Справедливість у оподаткуванні пов'язана з проблемою розподілу податкового навантаження. Головне питання, яке вирішується при проведенні податкової політики: хто і скільки повинен платити податків? Є два підходи до його вирішення — за критерієм платоспроможності і одержаних вигод.

Згідно з критеріями платоспроможності податки необхідно розподіляти в залежності від здатності платників їх сплачувати. При цьому виконуються два специфічні принципи. Відповідно до першого відношення до усіх людей за однакових умов повинно бути однаковим. Це так званий принцип горизонтальної справедливості, згідно з яким ставки податків

повинні прямо залежати від доходу і багатства. Якщо для обчислення податку використовується дохід, то особи з однаковим доходом зобов'язані сплачувати однакові суми податку. На практиці дотримання принципу «горизонтальної справедливості» пов'язано з рядом проблем і представляє собою складний комплекс заходів, оскільки важко дати вичерпне визначення самого ключового поняття «рівність».

Другим специфічним принципом, який витікає з критерію платоспроможності, є різний підхід до різних людей — принцип «вертикальної справедливості», згідно з яким групи громадян з високим рівнем доходу повинні платити більш високі податки, ніж ті, які мають низькі доходи.

Визначення оптимального розподілу податкового навантаження між різними групами платників податків пов'язано з великими труднощами. Для вирішення цього питання запропоновані різні системи оподаткування: регресивна, пропорційна і прогресивна (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Види податкової політики

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

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

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

Коли при розробці податкової політики до питання розподілу податкового навантаження підходять на основі критерію одержаних вигод, то мають на увазі, що сума податку, сплачувана платником, повинна дорівнювати тій сумі, яку він погоджується платити за одержувані ним суспільні блага. Під суспільними розуміють профінансовані з державного бюджету блага, які споживають усі члени суспільства. На основі критерію вигоди податки розглядаються як ціна, яку слід заплатити за послуги держави, подібно до того, як це відбувається при купівлі товарів індивідуального споживання. Сильною стороною такого підходу є те, що у ньому податкові надходження пов'язуються з видатками бюджету. Однак не до усіх суспільних благ цей критерій можна застосувати в однаковій мірі. Його зручно використовувати при встановленні ставок державного мита (плати за послуги державних установ) або при визначенні розміру платежів до соціальних фондів (наприклад, пенсійний) і складно — стосовно суспільних послуг загального характеру (національна оборона, система правосуддя і т.п.). Фактично критерій вигоди застосовується в процесі розробки і прийняття державного бюджету. Платник податку оцінює податкову систему по тому, наскільки видатки бюджету і податки узгоджені між собою. Тому критерій вигоди слід враховувати при розробці податкової політики.

Податкове навантаження. Важливою характеристикою податкової політики є рівень податкового навантаження на платника податків. Для його вимірювання використовують декілька показників. Так, на макrorівні його визначає частка податкових надходжень P_1 до бюджету у *ВВП*:

$$\dot{I}_1 = \frac{\dot{I}}{\hat{A}\hat{I}} \cdot 100\%,$$

де *ПН* — податкові надходження до бюджету;
ВВП — валовий внутрішній продукт.

За оцінкою експертів, загальне податкове навантаження в Україні у 2002 р. майже вдвічі перевищувало цей показник у групі країн, куди вона входить за рівнем ВВП на душу населення.

При характеристиці податкового навантаження на підприємство можна використовувати такі показники:

- частка податкових виплат підприємства в загальній сумі прибутку:

$$\dot{I}_1 = \frac{\dot{I} \dot{I}}{\hat{A} \hat{A} \dot{I}} \cdot 100\%,$$

де *ПВ* — податкові виплати підприємства;

ВП — валовий прибуток підприємства;

- частка податкових виплат підприємства у загальному обсязі продаж:

$$\dot{I}_1 = \frac{\dot{I} \dot{I}}{\hat{A} \hat{A} \dot{I}} \cdot 100\%.$$

З урахуванням того, що базова ставка податку на прибуток в Україні складає 25% (станом на 01.01.2008 р.) і, крім податку на прибуток, підприємство сплачує інші податки (як з прибутку, так і з реалізації), показник для підприємств складає 25% і більше.

Оскільки підприємство не завжди працює прибутково (наприклад в 1998 р. питома вага збиткових підприємств в Україні складала 60%), показник є більш надійним для характеристики податкового навантаження на підприємство. Він визначає, яку частину з одержаних коштів продавець сплачує у вигляді податків. Величина цього показника може змінюватися від 20 до 60% в залежності від сфери діяльності підприємства. Так, якщо підприємство ввозить в Україну і реалізує товар, який обкладається митом, акцизним збором і ПДВ, показник буде більш високим; якщо ж воно реалізує вироблений в Україні непідакцизний товар, то цей показник буде складати біля 20%.

Можна сказати, що податкове навантаження — це не що інше, як частина доходу фізичних і юридичних осіб, яка перерозподіляється через державний бюджет. Такий перерозподіл не може не впливати на поведінку платників податків, які прагнуть, по-перше, перекласти податковий тягар на інших, а по-друге, уникнути податків. Перекладання податків відбувається шляхом підвищення цін на величину податку, в результаті чого реальним платником податків стає покупець товару. Перевести податок у ціну вдається не завжди. Частіше усього це відбувається, коли товар монопольний або ж попит на нього нееластичний за ціною. Якщо ж попит на товар еластичний, то незначне підвищення ціни викликає значне зменшення обсягу продаж. У такій ситуації перекладання податків на покупців неможливе. Фінансовій науці і практиці відомі й інші приклади впливу податків на прийняття економічних рішень. Наприклад, при розробці заходів податкової політики необхідно враховувати дію «податкового клина», який представляє собою різницю між сумами доходу до і після сплати податків. Американські вчені наводять такі приклади впливу «податкового клина» на вибір учасників економічної діяльності:

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

Вплив податкової політики на поведінку людей може бути різним, але серед вчених-економістів популярною є ідея про те, що податки повинні бути «нейтральними», тобто податкова система повинна як можна менше впливати на прийняття економічних рішень.

З метою пом'якшення податкового тягаря для окремих платників податків або стимулювання певних видів діяльності застосовуються *податкові пільги* — повне або часткове звільнення від оподаткування платників податків або доходів від окремих видів діяльності. У практиці оподаткування використовуються такі форми пільг:

1. *Податковий кредит*. Це вирахування із суми розрахованого податку. Наприклад, в Україні при обчисленні податку на прибуток підприємств від суми розрахованого податку віднімається сума податку, сплаченого підприємством при виплаті дивідендів
2. *Неоподатковуваний мінімум доходів*. Частіше усього застосовується при оподаткуванні особистих доходів, коли сума валових доходів громадян зменшується на законодавчо встановлену величину, яка не оподатковується податком. Таким чином захищаються інтереси громадян з низькими доходами.
3. *Виключення із об'єкту оподаткування*. Частіше усього це частина доходу, прибутку або інших об'єктів оподаткування, спрямованих на цілі, в реалізації яких зацікавлена держава. Наприклад, законодавство деяких країни дозволяє виключати з оподаткованого доходу витрати підприємств на природоохоронні заходи.
4. *Звільнення окремих платників від сплати податку*. Оскільки звільнення від оподаткування рівноцінно виплатам з бюджету, то держава таким чином підвищує реальні доходи окремих суб'єктів. Наприклад, відповідно до законодавства України, від податків звільняються інваліди Великої Вітчизняної війни.

5. *Зниження податкових ставок.* В Україні за зниженими ставками оподатковується податком прибуток, одержаний від продажу інноваційного продукту власного виробництва.
6. *Прискорена амортизація основних засобів.* Оскільки при визначенні прибутку з метою оподаткування валовий дохід зменшується на суму амортизаційних відрахувань, то прискорені темпи амортизації дозволяють зменшити податки підприємств. Особливо це важливо в умовах високих темпів інфляції.

Податкові пільги дозволяють створювати податкову систему, яка б у більшій мірі виконувала регулюючу функцію. Але зараз більшість вчених притримуються точки зору, що податковий тягар краще зменшувати за рахунок загального зниження податкових ставок, а не спеціальних пільг, оскільки останні створюють нерівні умови для конкуренції. Особливо небажаними є особисті пільги.

Питання для самоконтролю

1. Що таке податкова політика і які задачі уряд повинен вирішувати методами бюджетно-податкової політики?
2. Коли доцільно застосовувати стримуючу бюджетно-податкову політику, а коли — стимулюючу?
3. Охарактеризуйте основні положення теорії Кейнса.
4. У чому полягає основна ідея кривої Лаффера?
5. Назвіть переваги і недоліки прогресивної, регресивної і пропорційної податкових систем.
6. Які показники податкового навантаження ви знаєте? Охарактеризуйте їх.
7. Що таке «податковий клин»? Які податки впливають на прийняття рішень у сфері підприємництва?
8. Назвіть основні форми податкових пільг і охарактеризуйте їх.

5.3. Податкова політика: реструктуризація і конкурентоспроможність національної економіки

Забезпечення високого рівня конкурентноздатності національної економіки, а також успіхи у реалізації структурної політики держави значною мірою визначаються ефективністю системи оподаткування. Відповідно до Концепції реформування податкової системи України на період до 2015 року, схваленої Кабінетом Міністрів України 19 лютого 2007 р., удосконалення системи оподаткування повинно здійснюватися виходячи із стратегічних цілей — побудови конкурентоспроможної соціально орієнтованої ринкової економіки та інтеграції у європейське співтовариство.

Розроблення податкової політики, спрямованої на вирішення цих завдань повинно базуватися на визначенні питань, на якій стадії конкурентоспроможності знаходиться економіка країни. Як відомо з економічної теорії, виділяють чотири стадії конкурентних переваг національної економіки, які відповідають основним рушійним силам, або стимулам, що визначають її розвиток в окремі періоди часу, — це:

- фактори виробництва;
- інвестиції;
- нововведення;
- багатство.

Згідно з даним підходом здійснюють класифікацію окремих країн за рівнем конкурентоспроможності їх економік у світовому господарстві.

На першій стадії підприємства досягають своїх переваг у конкурентній боротьбі виключно завдяки основними факторам виробництва: природним ресурсам та/або надлишковій і дешевій робочій силі.

Друга стадія характеризується готовністю і здатністю суб'єктів господарювання до інвестування.

На третій стадії національні підприємства не тільки застосовують і покращують техніку і технологію, але й створюють нові. Історія знає приклади безпосереднього переходу від першої до третьої стадії (Радянський Союз, Італія). Але для цього необхідною умовою є наявність у історичному минулому країни тривалого періоду індустріальної активності, який залишає слід в національній системі освіти, виробничих знаннях та навичках і т. ін. Україна за деякими параметрами вже знаходиться на третій стадії, у зв'язку з чим ймовірно і таким, що має суттєві переваги, є перехід української економіки до третьої стадії конкурентоспроможності поряд з максимальним використанням конкурентних переваг першої стадії, що і повинно обумовлювати вибір пріоритетних напрямів і методів податкового регулювання процесу підвищення конкурентоспроможності національної економіки.

Серед напрямів впливу механізму оподаткування на конкурентоспроможність товару, підприємства, галузі, регіону та національної економіки одним з основних є вплив податків на рівень цін, що є одним з найсуттєвіших факторів конкурентного протистояння товаровиробників. В цьому плані особливу роль відіграють непрямі податки, які включаються в ціну товару, або додаються до неї. Більш висока ціна товару, не пов'язана зі зміною його споживчих характеристик, знижує його конкурентоспроможність за ціновим фактором. Особливо сильним є вплив непрямого оподаткування на суб'єктів господарської діяльності, які реалізують конкурентну стратегію низьких витрат, оскільки для них ціна товару є вирішальним фактором конкурентної боротьби.

Інший напрям впливу податків на рівень цін стосується тих обов'язкових платежів, які включаються у податковому обліку до складу валових витрат. Наприклад, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» — це суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України «Про систему оподаткування», за винятком податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, вартості торгових патентів, а також податку на додану вартість, доданого до ціни товарів (робіт, послуг), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються за рахунок сум виплат таких доходів згідно із Законом України «Про оподаткування доходів фізичних осіб». Збільшення податкового навантаження за такими податками збільшує витрати на виробництво і реалізацію товарів, робіт та послуг за рахунок підвищення питомої ваги непродуктивних витрат. Останнє, в залежності від стану конкурентного середовища, може вплинути або на ціну продажу товару і, відповідно, на рівень його конкурентоспроможності (за умови, коли рівень конкуренції дозволяє перекласти збільшення податкових платежів на споживача), або на ефективність виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання (через зменшення чистого прибутку), яка є складовою його конкурентоспроможності. Рівень монополізації економіки в Україні створює сприятливі умови для першого варіанту (перекладення зростаючого податкового навантаження на споживача).

Податки, що мають джерелом сплати прибуток, безпосередньо впливають на рівень чистого прибутку. Їх підвищення зменшує фінансовий результат роботи підприємства, що обмежує інноваційно-інвестиційні можливості суб'єктів господарювання, а отже їх конкурентноздатність. Разом з тим, у випадку нееластичного попиту та низького рівня конкуренції продавець може відповідно збільшити ціну продажу та перекласти додатковий податковий тягар на споживача. В цьому випадку збільшення прямих податків призведе до підвищення ціни продажу товару та вплине на рівень його конкурентоспроможності теж за ціновим фактором.

За різними оцінками, в українській економіці від 70% до 80% капіталовкладень в промисловості здійснюється за рахунок власних коштів підприємств (табл. 5.2). В зв'язку з цим особливого значення набувають податкові заходи, які дозволяють знизити непродуктивні витрати та збільшити чистий прибуток з метою розширення фінансових можливостей для активізації інвестиційно-інноваційної діяльності та підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу.

Джерела фінансування технологічних інновацій млн. грн

	Загальна сума витрат	У тому числі за рахунок коштів			
		власних	державного бюджету	іноземних інвесторів	інші джерела
2000	1757,1	1399,3	7,7	133,1	217,0
2001	1971,4	1654,0	55,8	58,5	203,1
2002	3013,8	2141,8	45,5	264,1	562,4
2003	3059,8	2148,4	93,0	130,0	688,4
2004	4534,6	3501,5	63,4	112,4	857,3
2005	5751,6	5045,4	28,1	157,9	520,2
2006	6160,0	5211,4	114,4	176,2	658,0

Примітка. За даними Держкомстату України. — Режим доступу:
http://www.ukrstat.gov.ua/operativ2005/ni_rik/ind_u/2002.html.

У контексті проблем, пов'язаних з формуванням конкурентних переваг економіки України, де вагомим фактором конкурентоспроможності залишається ціновий, принципового значення набуває податкова політика держави щодо загального рівня податкового тиску. В Україні рівень цього показника (частка податків та обов'язкових платежів у ВВП у відсотках) підвищився з 32,6% у 2002 р. до 39,6% у 2006 р. Зниження рівня перерозподілу ВВП через податкову систему є одним з перспективних напрямів податкової політики держави в сфері забезпечення національної конкурентоспроможності.

Враховуючи таку тенденцію, в Україні урядом планується знизити податкове навантаження на економіку. Реалізація цього завдання буде пов'язана з поетапним зменшенням до 2015 року ставок податку на прибуток підприємств (з 25 до 20%), податку на додану вартість та соціальних внесків.

Не менш важливою для конкурентоспроможності на національному рівні є структура податкового навантаження. Система оподаткування, в якій переважають податки з юридичних осіб, стримує підприємницьку активність та обмежує можливості національних товаровиробників щодо підвищення конкурентноздатності. Тому податкова політика, яка зорієнтована на підвищення конкурентоспроможності національної економіки, повинна передбачити зміну спрямування податкового навантаження із сфери виробництва на сферу споживання. Водночас слід зазначити, що за ситуації, яка склалася в Україні у сфері розподільчих відносин, реалізація цього напрямку можлива тільки за умови зростання реальних доходів населення та оптимізації структури сукупного попиту. У іншому ж випадку спрямування податкового навантаження на споживання

може не тільки обмежити інвестиційні можливості населення, але й погіршити становище малозабезпечених верств населення, адже відомо, що «бідніше населення несе значно більший тягар сплати непрямих податків, ніж значно заможніші. Тобто чим нижчий рівень доходів, тим вища в них частка непрямих податку».

Слід звернути увагу на те, що в більшості західних країн світу переваження непрямих податків в загальній сумі доходів бюджету спостерігалось в кінці XIX — на початку XX ст. що було обумовлено низьким рівнем доходів більшості населення і неможливістю у зв'язку з цим забезпечити достатні надходження до бюджету. У XX ст. поступово розвивається закономірність підвищення питомої ваги прямих податків і перетворення їх на основне джерело надходжень до бюджету, що було спричинено підвищенням життєвого рівня більшості населення, удосконаленням техніки обкладання, підвищенням рівня податкової культури, підпорядкуванням податкових систем принципу соціальної справедливості.

Серед проблем, що перешкоджають підвищенню конкурентоспроможності національної економіки, однією з основних є недостатнє використання державою стимулюючої ролі податкового регулювання науково-інноваційної діяльності та технічного переоснащення виробництва. Зокрема, еволюція становлення податкової системи в Україні свідчить про непослідовність податкової політики щодо наукової та інноваційної діяльності. Досить часто окремі положення нормативно-правових актів, якими надавалися податкові пільги з метою забезпечення інноваційного розвитку, призупинялися законами України про державний бюджет на відповідний рік, або ж взагалі були виключені. Зокрема це стосується пільг по податку на прибуток підприємств.

Реформування податкової системи в Україні передбачає запровадження конкретних податкових механізмів стимулювання науково-технічного прогресу, серед яких:

- застосування принципу «прискорена амортизація» до пріоритетних інноваційних технологій;
- запровадження інвестиційного податкового кредиту з податку на прибуток підприємств для суб'єктів господарювання, які реалізують на територіях спеціальних (вільних) економічних зон та територіях пріоритетного розвитку інвестиційні проекти;
- стимулювання інвестиційної діяльності шляхом запровадження інвестиційно-інноваційного податкового кредиту з податку на прибуток підприємств для всіх суб'єктів господарювання, що здійснюють кваліфіковане інвестування інноваційного спрямування (зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток в обсязі, еквівалентному частці витрат поточного податкового періоду, що були спрямовані на фінансування інноваційних та інвестиційних проектів.

До податкових заходів інноваційно-інвестиційного спрямування, які давно і широко використовуються в практиці розвинених індустріальних країн, але все ще недостатньо відпрацьовані в українській економіці, слід віднести:

- податкові пільги на проведення дослідницьких робіт (вирахування з податків на доходи відсотка від суми приросту витрат на науково-дослідницькі та дослідно-конструкторські роботи у порівнянні з попереднім роком);
- податкові пільги комерційним банкам, страховим компаніям та іншим фінансовим установам, які надають довгострокове інвестиційне кредитування чи інвестують у інноваційні підприємства;
- звільнення від оподаткування коштів підприємств і громадян, витрачених на отримання освіти та охорону здоров'я, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів, на соціальне забезпечення, оскільки ці витрати за їх призначенням можна кваліфікувати як інвестиції в людський капітал, роль якого у забезпеченні інноваційного розвитку є вирішальною. Це в свою чергу передбачає необхідність активізації, розвитку і ефективного використання інноваційного потенціалу людського капіталу.

Процес формування людського капіталу відбувається на рівні домогосподарств, підприємств і держави, але у створенні, зберіганні, відтворенні і ефективному використанні його інноваційної складової вирішальна роль належить державному регулюванню, в першу чергу через розробку та реалізацію відповідної фіскальної політики держави, у тому числі і шляхом застосування відповідних податкових стимулів.

У вітчизняному податковому законодавстві практично відсутні податкові преференції, що безпосередньо спрямовані на розвиток і ефективне використання інноваційного потенціалу людських ресурсів. Існуючі ж податкові пільги, які спрямовані на заохочування населення у підвищенні освітнього рівня або ж мають стимулююче призначення для активізації інвестиційної діяльності тощо, є малоефективними.

Отже, податкова система значною мірою визначає можливості формування конкурентних переваг суб'єктів господарювання. Це обумовлює особливу роль оподаткування в забезпеченні сталої конкурентної позиції національних товаровиробників, тому розробка і реалізація податкової політики в Україні повинна здійснюватися у контексті завдань, пов'язаних з приведенням системи оподаткування у відповідність до пріоритетів державної політики соціально-економічного розвитку, одним з яких є підвищення конкурентноздатності національної економіки.

Питання для самоконтролю

1. Як податкова політика впливає на конкурентоздатність економіки?
2. Бюджетно-податкова політика як засіб стимулювання економіки.
3. Форми і засоби реалізації стимулюючої податкової політики.

5.4. Податкова політика у реалізації соціальної стратегії держави

Найхарактернішою ознакою сучасного етапу цивілізаційного розвитку вважається соціалізація економічних систем і підпорядкування економічної функції держави соціальним цілям. Домінування соціальної спрямованості відтворилося у конституційному закріпленні у тій чи іншій формі моделі соціальної держави. Соціальні здобутки найрозвиненіших країн світу спонукають інші регіони світу до соціально результативних дій. Не стала винятком у цьому процесі і Україна, де створення підвалин соціальної держави за аналогом провідних країн світу визначає основний напрям трансформації суспільних відносин і головний зміст соціальної стратегії держави.

Чільне місце в реалізації цього завдання посідає податкова політика, оскільки оподаткування як соціальний інститут виступає одним із основних інструментів соціальної політики держави, призначення якої – забезпечити існування і відтворення цілісної сукупності соціальних суб'єктів у рамках суспільства як єдиної соціальної системи та сприяти формуванню умов для розвитку і самореалізації соціального потенціалу людини, її сутнісних сил як основи подальшого розвитку соціуму в цілому.

Основними напрямками соціальної політики у контексті завдань, пов'язаних з розбудовою соціальної держави, є:

- формування і розвиток соціального ринкового господарства;
- досягнення у суспільстві соціальної злагоди та стабільності на основі утвердження соціальної справедливості;
- розвиток соціально-трудових, сімейно-шлюбних, соціально-демографічних, етнонаціональних, територіально-поселенських відносин;
- розвиток гуманітарної сфери.

Формування і розвиток соціального ринкового господарства сприяє посиленню соціальної безпеки людини й суспільства, соціальної захищеності особистості, її незалежності від держави. Розвиток соціально-трудових відносин і насамперед ринку праці та зайнятості населення забезпечує підвищення ефективності використання трудового потенціалу, продуктивної зайнятості, зниження рівня прихованого безробіття, створення нових і ефективне використання наявних робочих місць, передбачає здійснення політики ефективної підтримки самозайнятості населення, підвищення його територіальної мобільності з метою перерозподілу робочої сили між регіонами. Більш повній реалізації соціального потенціалу сприяє розвиток територіально-поселенських відносин через регулювання соціально-просторових форм організації суспільства (насамперед розселення), соціально-культурних процесів урбанізації, а також міграційних процесів, дотримання необхідних пропорцій для розширеного

відтворення частки міського й сільського населення. Основна мета етнонаціональної політики полягає в забезпеченні умов вільного розвитку народів країни, дотриманні конституційних прав, свобод і рівності громадян всіх національностей перед законом, участі їх в усіх сферах суспільства, оптимальному врахуванні інтересів, створенні сприятливих умов для розвитку кожної національності, у всебічному розвитку мови, задоволенні мовних потреб національних меншин, поєднанні етнонаціонального і загальнолюдського, етичного і соціального в національному.

Крім зазначеного, добробут і можливості самореалізації індивіда як головне завдання соціальної політики держави залежать від якості і безпеки того навколишнього середовища, у якому живе і діє кожна людина. Наразі життєвою цінністю стає екологія буття людини, а однією з найважливіших соціальних проблем є взаємодія людини з навколишнім середовищем.

Практично кожний із зазначених напрямів соціальної політики передбачає використання державою фіскальних підойм регулювання, найважливішими серед яких є податки. Так, необхідним у створенні умов для забезпечення достатнього рівня життя кожної людини є формування системи державних соціальних стандартів і державних соціальних гарантій та їх фінансове забезпечення за рахунок бюджетних коштів і коштів державних цільових позабюджетних коштів, які формують податки, а також через систему податкових пільг. Зменшенню диференціації доходів населення можуть сприяти державне регулювання оплати праці працівників бюджетної сфери та застосування прогресивних ставок оподаткування тощо.

В розвинених країнах на сьогодні від 80 до 95% урядових доходів забезпечують податки. Наприклад, в країнах-членах ОЕСР паралельно зростанню ВВП спостерігається підвищення як абсолютної суми податків, так і їх питомої ваги у ВВП: кожні 10 років частка податків у ВВП збільшується приблизно на 5%. Якщо в 70-ті роки вона складала 30%, то до кінця 90-х років вже досягла 40%. Ця тенденція, відома як закон Вагнера, об'єктивно обумовлена дією трьох основних факторів:

- перший — збільшення частки осіб похилого віку в розвинених країнах, у зв'язку з чим повинні підвищитися витрати на їх утримання;
- другий — збільшення витрат, пов'язаних з обслуговуванням державного боргу;
- третій — проведення політики егалітаризму, спрямовану на забезпечення загальної рівності, згладжування майнових відмінностей, стримування розриву в доходах громадян.

Податкові інструменти використовуються в реалізації майже усіх складових соціальної політики. В ринкових умовах податкова система стає, по суті, єдиним гнучким засобом державного впливу на економічну активність громадян, рівень їх доходів, стан соціальної безпеки, соці-

альну мобільність, розвиток соціальної інфраструктури та ін., тобто на явища і процеси, які у значній мірі визначають умови і рівень людського розвитку.

Саме виходячи з прагнення рівномірного справедливого розподілу податкового навантаження виникли різні ставки податків і системи оподаткування. На практиці це знаходить свій вираз у використанні пропорційної, прогресивної і регресивної систем оподаткування. Податки на особисті доходи частіше всього розраховуються за прогресивною шкалою, оскільки вважається, що такий підхід більше відповідає принципу соціальної справедливості. Податок на прибуток підприємств, соціальні внески і податок на власність як правило носять пропорційний характер. Соціально несправедливими вважають непрямі податки, тобто акцизи і мито, оскільки вони перекладаються через механізм ціноутворення на споживчі товари в однаковій мірі на осіб з високими і низькими доходами, поглинаючи відносно більшу частку доходів низькооплачуваних верств населення.

Серед умов розвитку і реалізації соціального потенціалу людини, у формуванні яких податки відіграють надзвичайно важливу роль, однією з головних є зростання суспільного добробуту, що стає можливим лише тоді, коли він опирається на потужну фінансову основу. Характеристикою ефективного фінансового забезпечення суспільного добробуту виступає рівень життя — це економічна категорія, що виражає ступінь задоволення матеріальних і духовних потреб людей, забезпеченості споживчими благами і характеризується переважно кількісними показниками такими, як: розмір оплати праці, інші доходи, обсяг споживчих благ і послуг, рівень споживання продовольчих і непродовольчих товарів, тривалість робочого і вільного часу, житлові умови, рівень освіти, охорони здоров'я, культури тощо.

Вплив податків на рівень життя населення через реалізацію їх фінансової функції знаходить свій вираз у фінансовому забезпеченні виконання державою її соціальної функції. Від того, які обсяги коштів має держава у своєму розпорядженні, залежать:

- можливості держави щодо регулювання економіки з метою підвищення ефективності її функціонування як головної і загальної умови зростання добробуту людей;
- рівень доходу працюючих у бюджетній сфері та тих, хто потребує соціального захисту;
- рівень фінансового забезпечення охорони здоров'я, освіти, культури та інших сфер життєдіяльності людей, рівень розвитку яких визначає рівень суспільного добробуту в країні.

Якщо проаналізувати роль податкових надходжень у формуванні бюджетів та централізованих фондів як основного ресурсу для самовід-

творення соціальної системи, можна зробити висновок, що держава не має інших рівноцінних джерел фінансового забезпечення виконання покладених на неї функцій, ніж податки (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

**Питома вага податкових надходжень
(з урахуванням соціальних внесків) у ВВП в країнах ЄС**

%

	2004	2005	2005 до 2004 (+/-)
Бельгія	45.0	45.5	+0.5
Болгарія	35.3	35.9	+0.6
Чехія	36.8	36.3	-0.5
Данія	49.3	50.3	+1.0
Німеччина	38.8	38.8	0.0
Естонія	31.4	30.9	-0.4
Ірландія	30.5	30.8	+0.2
Греція	34.3	34.4	+0.1
Іспанія	34.5	35.6	+1.1
Франція	43.1	44.0	+0.8
Італія	40.7	40.6	-0.1
Кіпр	33.5	35.6	+2.1
Латвія	28.5	29.4	+0.9
Литва	28.3	28.9	+0.5
Люксембург	28.5	29.4	+0.9
Угорщина	38.6	38.5	-0.1
Мальта	34.2	35.3	+1.1
Нідерланди	37.7	38.2	+0.5
Австрія	42.8	42.0	-0.8
Польща	32.6	34.2	+1.6
Португалія	34.2	35.3	+1.1
Румунія	27.3	28.0	+0.7
Словенія	39.6	40.5	+0.8
Словаччина	29.7	29.3	-0.4
Фінляндія	43.4	43.9	+0.5
Швеція	50.5	51.3	+0.7
Великобританія	43.8	44.3	+0.5

Для порівняльного аналізу розглянемо податкові надходження в Україні у відсотках до ВВП (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

**Податкові надходження у відсотках до ВВП в Україні
у 2000–2006 роках (без урахування соціальних внесків)**

%

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Всього надходжень	33,3	33,2	35,7	35,9	35,0	41,3	31,9
Разом податкові надходження	28,2	27,9	30,3	20,6	29,2	35,0	23,4
Неподаткові надходження	5,1	5,3	5,4	5,3	5,8	6,3	8,5

Примітка. Складено за даними Міністерства фінансів України та розрахунками фахівців Світового банку¹; Звіту Кабінету Міністрів України «Про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 рік».

Як видно, в Україні, як і в інших країнах світу, податки відіграють ключову роль у фінансовому забезпеченні виконання державою покладених на неї функцій.

Прагнення держави максимізувати податкові надходження з метою найбільш повного фінансового забезпечення державного регулювання соціально-економічних процесів може привести до надмірного податкового навантаження, що пригнічує економічний розвиток та звужує податкову базу, безпосередньо впливаючи на рівень доходів платників податків. Тому оптимізація податкового тягаря є надзвичайно важливим інструментом державного впливу на суспільний добробут.

Одним з інструментів забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення, що у поєднанні із застосуванням диференційованого та прогресивного оподаткування сприяє реалізації принципу соціальної справедливості як у оподаткуванні, так і в суспільстві, є застосування неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Його економічним змістом має бути відповідність розміру неоподаткованого мінімуму прожитковому мінімуму. Тобто, ті мінімальні кошти, які необхідні людині для того, щоб вона могла вижити як фізіологічна і соціальна істота, не повинні обкладатися податком.

Соціальну спрямованість мають податкові пільги, які дають право юридичній або фізичній особі на повне або часткове звільнення від оподаткування. За допомогою пільг держава має можливість забезпечувати певні параметри соціально-економічної системи, забезпечуючи її відтво-

¹ Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України: звіт № 36671-UA, 14 вересня 2006 р. / [Світовий банк]. Підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку. Регіон Європи і Середньої Азії / Марк Девіс (підгот.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/11/15/00031060720061115170202/Rendered/PDF/366710UKRAINIAN0UA0PFR.pdf>.

рення, цілісність та розвиток. Так, податкові пільги використовуються з метою соціальної підтримки та пом'якшення соціальної нерівності. Зокрема, це податкові пільги багатодітним сім'ям, переселенцям з-за кордону на свою історичну батьківщину, студентам і особам, які підвищують свою кваліфікацію; вирахування з особистих доходів та прибутку, які використовуються для оплати освітніх, медичних та страхових послуг, житлового будівництва тощо.

Безперервне погіршення стану навколишнього середовища, спричинене втручанням людини у природні закономірності і порушення їх внаслідок різноманітних екологічних і техногенних катастроф, вимагає невідкладного вирішення соціально-екологічних проблем. Основну відповідальність за збереження навколишнього середовища, його охорону, раціональне і науково обґрунтоване природокористування несе держава, в системі економічних важелів впливу якої на екологічні процеси найважливішими є фінансові, оскільки вони мають найбільшу дію на суб'єкти господарювання і здатні суттєво змінити їх відношення до екології. З комплексу фінансових важелів особливо виділяються податкові. У даному випадку податки виступають не тільки як головне джерело фінансування відповідних урядових заходів (впровадження ресурсозберігаючих технологій, виробництво екобезпечної продукції, участь господарюючих суб'єктів у природоохоронних заходах, компенсація суспільству шкоди, яка завдається природоруйнівною діяльністю людини), але й як активний інструмент регулювання різноманітних процесів і подолання негативних наслідків зовнішніх ефектів. До податків, які мають безпосередній вплив на екологічні процеси, можна віднести: енергетичні, неенергетичні, транспортні, за користування природними ресурсами, за забруднення навколишнього середовища і т.п.

Встановлюючи екологічні податки (платежі), держава обмежує надмірне використання природних ресурсів. За понадлімітне споживання природних ресурсів оплата проводиться з чистого прибутку підприємства, що сприяє більш раціональному споживанню природних ресурсів. Процес виробництва, побудований на ощадливому природокористуванні, є могутнім поштовхом розвитку науково-технічного прогресу, стимулом створення новітньої серії устаткування для вирішення екологічних завдань.

При успішній реалізації цього етапу скорочується кількість шкідливих викидів, що позитивно впливає на збереження екологічного балансу. Наслідком цих заходів є поліпшення здоров'я і добробуту населення. Окрім безпосереднього введення екологічних податків (платежів), ресурсозберігаюча функція реалізується, і при утриманні штрафів за забруднення навколишнього середовища.

В системі фіскальних інструментів регулювання соціально-економічних процесів важливу роль відіграє податковий контроль, який є од-

ним з інтегруючих і стабілізуючих факторів соціального розвитку, оскільки він створює умови для реалізації таких принципів у оподаткуванні, як обов'язковість, рівність, соціальна справедливість. Крім того, податковий контроль сприяє збільшенню надходжень до бюджету, створюючи тим самим сприятливі умови для вирішення завдань, які входять до переліку соціальних повноважень держави.

Однією з найголовніших функцій соціальної держави є забезпечення соціального захисту громадян. За класифікацією Міжнародного бюро праці соціальний захист громадян включає соціальну допомогу та соціальне страхування.

Соціальна допомога спрямована на підтримку державою тих категорій громадян, які через певні життєві обставини не спроможні брати участь у суспільно корисній праці. Це інваліди з дитинства, діти-сироти, багатодітні та самотні матері тощо. Суспільство має піклуватися про таких громадян і забезпечувати їм соціальний захист, використовуючи для цього бюджетні кошти.

Соціальне страхування, на відміну від соціальної допомоги, призначене для матеріального забезпечення тих громадян, які брали (або беруть) участь у суспільно корисній праці, отримуючи за це заробітну плату — основне джерело своїх доходів. В умовах, коли заробітна плата стає основним (або єдиним) джерелом доходів для переважної більшості громадян, ризик втрати працездатності або втрати роботи набуває масового, суспільно значимого характеру. Це створює об'єктивні передумови побудови загальнодержавної системи соціального страхування, яка поєднає можливості державного обов'язкового і недержавного соціального страхування. Тягар організації матеріального забезпечення у цьому випадку повинна брати на себе держава, виконуючи свою соціальну функцію. Фінансову базу системи державного соціального страхування створюють державні цільові фонди, які формуються за рахунок надходжень соціальних податків (внесків, зборів).

Реальна соціальна стабільність і соціальний мир, відсутність соціальних конфліктів, як невід'ємні риси соціальної держави, створення підвалин якої за аналогом розвинених країн світу визначає основний зміст соціальної стратегії України, можливі тільки за умови досягнення соціальної справедливості у суспільстві, суттєвим фактором забезпечення якої є податкова політика держави, оскільки вона може істотно впливати на базові умови реалізації цього важливого принципу стійкого розвитку соціальної системи, якими є ефективність господарювання, умови розподілу суспільного продукту, пропорції відтворення, розвиток продуктивних сил, справедливість у оподаткуванні.

Отже, оподаткування як соціальний інститут виступає одним із основних інструментів вирішення багатьох соціальних проблем. Воно

виступає важливим механізмом національної та соціальної інтеграції, а податок – одним із основних засобів політичного управління й економічного регулювання соціальними процесами в сучасному суспільстві. Ефективність оподаткування найбільшою мірою розкривається в суспільних відносинах перерозподілу обмежених ресурсів соціуму, через які здійснюється регулювання економічними, політичними, соціальними, культурологічними процесами суспільства. В такому разі воно сприяє виробленню достатньої кількості суспільних благ і загалом забезпеченню соціально-економічних адаптаційних засад життєдіяльності особи та суспільства.

Питання для самоконтролю

1. Зміст соціальної політики держави.
2. Вплив податків на соціальні процеси.
3. Форми і методи реалізації податкової політики в соціальній сфері.

РОЗДІЛ VI.

ПРАКТИКУМ З ОПОДАТКУВАННЯ

Приклади типових завдань, що виносяться на іспит

Змістовий модуль 1: Теоретичні основи оподаткування

Завдання 1. Охарактеризуйте систему оподаткування юридичних та фізичних осіб:

- прями податки;
- непрямі податки;
- внески до державних цільових фондів;
- інші податки, збори, платежі.

Завдання 2. Проаналізуйте вплив податків та інших обов'язкових платежів на фінансову діяльність відомого вам суб'єкта господарювання. Тестовий контроль.

1. З переліку податків, зборів (обов'язкових платежів) виберіть ті, які відносяться до прямих податків.

- а) податок на додану вартість;
- б) плата за землю;
- в) податок на рекламу;
- г) податок на прибуток підприємств.

2. З переліку податків, зборів (обов'язкових платежів) виберіть ті, які відносять до непрямих податків.

- а) мито;
- б) податок на додану вартість;
- в) плата за землю;
- г) податок на рекламу.

3. Базова ставка оподаткування — це:

- а) найвища ставка податку;
- б) мінімальна ставка оподаткування;
- в) ставка податку без урахування особливостей суб'єкта оподаткування чи видів здійснюваної діяльності;
- г) пропорційна ставка.

4. Визначте елементи податку:

- а) податкові канікули;
- б) суб'єкт оподаткування;
- в) об'єкт оподаткування;
- г) джерело податку.

5. Визначте джерело податку:

- а) капітал;
- б) земля;
- в) власність;
- г) незалежність

6. З переліку податків, зборів (обов'язкових платежів) виберіть ті, які належать до місцевих платежів.

- а) податок на рекламу;
- б) плата за землю;
- в) збір за використання місцевої символіки;
- г) податок на промисел.

7. Визначте принципи побудови податкової системи:

- а) наукові, загальні та особливі;
- б) адміністративна простота, системність, справедливість, достатність;
- в) загальні та особливі;
- г) ваш варіант.

8. Закон України «Про систему оподаткування» був прийнятий:

- а) 25 червня 1990 року;
- б) 25 червня 1991 року;
- в) 26 серпня 1991 року;
- г) 7 травня 2001 року.

9. Податкова система України характеризується такими рівнями:

- а) загальнодержавний, місцевий;
- б) загальнодержавний, республіканський, місцевий;
- в) республіканський, місцевий;
- г) федеральний та місцевий.

10. До факторів які негативно вплинули на розвиток податкової системи України можна віднести:

- а) збільшення доходів фізичних та юридичних осіб;
- б) зменшення обсягів тінізації економіки;
- в) низький рівень інфляції;
- г) недосконалість податкового законодавства.

11. Податкова політика — це:

- а) сукупність дій, рішень, напрямків діяльності держави у сфері оподаткування;
- б) сукупність податків, зборів, обов'язкових платежів;

- в) сукупність платників податків та об'єктів оподаткування;
- г) ДПА та ДПІ України.

12. Виділяють такі принципи податкової політики:

- а) зручності, визначеності, адміністративної простоти, гнучкості, соціальної справедливості;
- б) рівнонапруженості, адміністративної простоти, соціальної справедливості, економічної ефективності, стабільності;
- в) рівнонапруженості, соціальної справедливості, гнучкості, економічної ефективності, стабільності;
- г) адміністративної простоти, гнучкості, соціальної справедливості;

Змістовий модуль 2: Міжнародні аспекти податкування

Тестові завдання

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
1.	Вплив непрямих податків на рівень цін у країні залежить від:	а) частки товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню цими видами податків; б) розміру податкових ставок; в) методу стягнення податків; г) всі відповіді вірні.
2.	До функцій податку на прибуток можна віднести:	а) фіскальну; б) регулюючу; в) стимулюючу; г) всі відповіді вірні.
3.	Вперше податок на додану вартість було запроваджено у:	а) Німеччині; б) Франції; в) Великобританії; г) Росії.
4.	ПДВ у Франції не оподатковується:	а) благодійна діяльність; медицина та медичне обслуговування; б) усі види страхування; в) сільськогосподарське виробництво, виробництво продуктів харчування для дітей; г) варіант а) і б); д) варіант а) і в).
5.	Основними місцевими податками у Великобританії є:	а) корпоративний податок; податок на спадщину б) податок на майно; в) податок на спадщину; г) варіант а), б), в).

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
6.	Яка шкала податку на прибуток корпорацій використовується в США	а) пропорційна; б) прогресивна; в) регресивна; г) фіксована.
7.	Федеральні акцизні збори в США встановлені на:	а) алкогольні і тютюнові вироби; б) шоколад і кава; в) на дороги і повітряні перевезення; г) ваш варіант _____.
8.	На якому рівні податкової системи США збирається податок на спадщину?	а) на федеральному; б) на місцевому; в) на рівні штатів; г) ваш варіант _____.
9.	Найвища ставка податку на майно в США встановлюється, якщо:	а) вартість майна перевищує 5 млн. доларів; б) вартість майна не перевищує 2,5 млн. доларів; в) вартість майна перевищує 2,5 млн. доларів; г) ваш варіант _____.
10.	Які ставки податку на прибуток корпорацій у Великобританії?	а) 0%, 19%, 30%; б) 30%; в) 10%, 20%, 35%; г) ваш варіант _____.
11.	Ставка податку на прибуток корпорацій у Франції становить:	а) 25%; б) 35%; в) 39%; г) 33,33%.
12.	Платниками податку на прибуток є:	а) суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські підприємства, організації, установи; б) фізичні та юридичні особи — нерезиденти; в) все вище перераховане.
13.	Податки — обов'язкові внески до бюджету відповідного рівня, що:	а) мають регулярний характер, цільовий напрямок використання, розміри і терміни яких регламентуються податковим законодавством; б) стягуються на умовах індивідуальної безеквівалентності, регулярно, не передбачають цільового напрямку використання; в) передбачають плату за використання ресурсів, індивідуальну безоплатність, не мають примусового характеру.

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
14.	Податкові органи Швеції не відають питаннями:	а) веденням актів цивільного стану; б) переписом населення; в) організацією та проведенням загальнодержавних свят; г) сприянням у проведенні загальних виборів.
15.	Найбільшу частку надходжень до бюджету Швеції складає:	а) податок на додану вартість; б) прибутковий податок; в) податок на заробітну плату; г) податок на майно.
16.	У Німеччині нерозподілений прибуток оподатковується за ставкою	а) вищою ніж розподілений прибуток; б) нижчою ніж розподілений; в) за такою ж самою ставкою.
17.	Найвища ставка податку на майно в США встановлюється залежно від	а) розміру майна; б) ступеня спорідненості; в) варіант а і б.
18.	Яку функцію повинен виконувати податок на доходи громадян?	а) фіскальну; б) регулюючу; в) стимулюючу; г) ваш варіант _____.
19.	Термін подачі податкових декларацій для більшості громадян встановлений у США:	а) місяць, б) квартал, в) рік.
20.	Зі скількох та яких саме частин складається податкова декларація в Швеції?	а) з однієї частини — підприємство сплачує одразу в одній декларації всі необхідні податки; б) з двох частин, одна з яких призначена для ПДВ, інша — для соціальних внесків і прибуткового податку; в) з двох частин, одна з яких призначена для податку на заробітну плату, інша — для соціальних внесків; г) з трьох частин, одна з яких призначена для ПДВ, друга — для соціальних внесків, третя — для прибуткового податку.

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
21.	Виберіть правильну відповідь, що таке податки.	а) податки — це знаряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі; б) податки — це знаряддя акумулювання коштів на рахунках бюджету; в) податки — вилучення частини доходів громадян на потреби держави; г) податки — це плата за суспільні блага і послуги, що надаються державою; д) всі вірні.
22.	Хто встановив математичну залежність доходів бюджету від ставок податків?	а) А. Сміт; б) Д. Кейнс; в) А. Лаффер; г) Д. Рікардо.
23.	Знайдіть правильний перелік функцій податків.	а) Демократична, гнучка, безжалісна; б) Етична, конституційна, контрольна; в) Соціальна, моральна, галопуюча; г) Фіскальна, соціальна, регулююча.
24.	Назвіть засновника теорії податків.	а) А. Сміт; б) Д. Кейнс; в) А. Канара; г) Д. Рікардо.
25.	Які рівні має податкова структура США?	а) рівень штатів, місцевий рівень, міжконтинентальний рівень; б) федеральний рівень, рівень штатів, муніципальний рівень; в) президентський рівень, рівень штатів, муніципальний рівень; г) федеральний рівень, транснаціональний рівень, муніципальний рівень.
26.	Основні джерела надходжень до бюджету в США.	а) індивідуальний податок з громадян, податок на прибуток корпорацій, внески на соціальне страхування; б) індивідуальний податок з громадян, податок на землю, внески на соціальне страхування; в) індивідуальний податок з громадян, податок на прибуток корпорацій, податок на рекламу; г) індивідуальний податок з громадян, податок на прибуток корпорацій, внески на соціальне страхування, збір за паркування, податки на продаж.

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
27.	В яких штатах Америки немає прибуткового податку на приватних осіб?	а) Нью-Йорк, Юта, інші; б) Аляска, Невада, інші; в) Вашингтон, Аляска; г) Каліфорнія, Техас.
28.	Податкова система — це сукупність	а) податків, зборів і платежів; б) принципів і методів встановлення зміни чи скасування податків; в) органів, що забезпечують сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства; г) зазначене в пунктах а, б, в.
29.	Служба внутрішніх доходів США складається із головних департаментів.	а) двох; б) трьох; в) чотирьох; г) п'яти.
30.	Найбільша питома вага серед податків Консолідованого бюджету Великобританії припадає на	а) прибутковий податок; б) ПДВ; в) податок на прибуток корпорацій; г) податок на реєстрацію автомобілів.
31.	За рахунок якого податку відбувається міжбюджетний перерозподіл фінансових ресурсів у Німеччині?	а) ПДВ; б) податку з доходів громадян; в) податку з власників транспортних засобів; г) пункти а, б.
32.	Податкова система Росії містить у собі податки таких рівнів	а) федеральні; б) регіональні і місцеві; в) державні; г) зазначені у пунктах а і б.

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
33.	Яка стандартна ставка ПДВ в Росії?	а) 13%; б) 10%; в) 20%; г) ____%. іншу вказати.
34.	Які податки на муніципальному рівні в Росії?	а) земельний податок, податок на майно фізичних осіб, податок на рекламу, місцеві ліцензійні збори, податок на спадщину і дарування; б) податок на рекламу, місцеві ліцензійні збори, податок на спадщину і дарування; в) прибутковий податок, податок на майно фізичних осіб, податок на рекламу, місцеві ліцензійні збори, податок на спадщину і дарування; г) податок на майно фізичних осіб, податок на рекламу, місцеві ліцензійні збори.
35.	До характерних рис французької податкової системи не відноситься:	а) соціальна спрямованість; б) широка система пільг і знижок; в) закритість для міжнародних податкових угод; г) перевага непрямих податків.
36.	Основна ставка ПДВ у Франції складає	а) 18,5%; б) 5,5%; в) 19,6%; г) 7%.
37.	Який з вказаних видів діяльності остаточно звільняється від ПДВ?	а) фінансова і банківська справа; б) медицина і медичне обслуговування; в) здача в оренду приміщень для будь-якого виду економічної діяльності; г) варіанти а) і б).
38.	Принципова особливість французького прибуткового податку полягає в тому, що:	а) певні категорії громадян звільняються від його сплати; б) податок сплачується лише з доходів, отриманих у Франції; в) його сплата здійснюється 5 разів на рік; г) оподаткуванню підлягають доходи не фізичної особи, а родини.
39.	На скільки частин поділяється дохід платника податку у Франції, якщо він має дружину і 2-є дітей?	а) 2; б) 3; в) 4; г) 1.

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
40.	В країнах ЄС не оподатковуються прибутковим податком доходи, що не перевищують	а) прожиткового мінімуму; б) мінімальної зарплати; в) мінімальної пенсії; г) стипендії.
41.	Податковий авуар – це:	а) податкові та інформаційні центри, що знаходяться у підпорядкуванні Головного податкового управління; б) компенсація подвійного оподаткування акцій, що обкладаються прибутковим податком як фізичні особи та податком на прибуток акціонерних товариств; в) можливість для платника ПДВ вибрати: сплачувати цей податок чи прибутковий; г) можливість повного звільнення підприємства від оподаткування витрат на підготовку кадрів у районах з високим рівнем безробіття.
42.	У якому з елементів оподаткування найбільше виявляється регулююча функція податків	а) визначення об'єкта оподаткування, надання податкових пільг; б) визначення джерела сплати податків; в) установлення величини ставок податків; г) установлення термінів сплати податків.
43.	За використання якого джерела сплати податків найбільше виявляється їх регулююча функція?	а) балансовий прибуток; б) собівартість продукції; в) виручка від реалізації продукції; г) прибуток від реалізації продукції; д) амортизаційні відрахування.
44.	Яка з методик визначення ставок оподаткування більш позитивно впливає на фінансово-господарську діяльність підприємства?	а) в абсолютних сумах з одиниці продукції, що реалізується; б) у відсотках до об'єкта оподаткування – універсальні ставки; в) у відсотках до об'єкта оподаткування – диференційовані ставки; г) _____ інший варіант.

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
45.	Який спосіб надання податкових пільг більш позитивно впливає на прояв регулюючої функції податків?	а) пільги для окремих платників податків; б) пільги щодо окремих об'єктів оподаткування; в) пільги щодо термінів сплати податків; г) відшкодування сплачених податків.
46.	Яка форма універсального акцизу використовується у Канаді?	а) ПДВ; б) податок з продажу; в) специфічні акцизи; г) податок з обороту.
47.	В якій з перерахованих країн найнижча гранична ставка ПДВ?	а) Німеччина; б) Франція; в) Швеція; г) Японія.
48.	Ставка податку на спадщину у Великобританії становить	а) 10%; б) 20%; в) 30%; г) 40%.
49.	Ставка податку на прибуток корпорацій у Великобританії становить	а) залежить від розмірів прибутку і є диференційованим; б) 10%; в) 20%; г) 30%.
50.	ПДВ у Великобританії становить	а) 15%; б) 17,5%; в) 20%; г) 23%.
51.	Ставка ПДВ у США становить	а) 10%; б) 20%; в) 30%; г) відсутня.
52.	Який податок має найбільшу питому вагу у структурі податкових надходжень США?	а) прибутковий податок з фізичних осіб; б) ПДВ; в) прибутковий податок з підприємств; г) податок на нерухомість.

№ п/п	Запитання	Варіанти відповідей
53.	Створення якого об'єднання започаткувало процес гармонізації податкових систем Європейських країн	а) Європейське об'єднання з вугілля і сталі; б) Європейське співтовариство з атомної енергії; в) ЄС; г) Європейське економічне співтовариство.
54.	За якими митними ставками оподатковується більшість товарів у країнах ЄС.	а) 5–7%; б) 2,5–4%; в) 10–15%; г) 4,5–6,5%.

Змістовий модуль 3: Податки на споживання

Задача 3.1

Загальний обсяг продажу меблів у липні становив 950000 грн (без ПДВ), з них 580000 грн – обсяг експорту. У липні придбано також основні виробничі фонди, які використовуються як для виробництва експортної, так і неекспортної продукції, на суму 500000 грн (без ПДВ).

Визначте суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

Задача 3.2

Підприємство 1 січня ввозить на митну територію України товари, контрактна вартість яких становить 50000 доларів США. Крім цього, обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів у січні становить (без ПДВ) 110000 грн.

Визначте суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

Задача 3.3

У січні загальний обсяг продажу продукції власного виробництва підприємства становить (без ПДВ) 15220 грн. та було придбано матеріали, які відносяться до складу валових витрат на суму (без ПДВ) – 1280 грн.

Підприємство ввозить на митну територію України товари, контрактна вартість яких становить 6500 доларів США.

В цьому ж місяці підприємство реалізувало ці товари за 52000 грн. (без ПДВ).

Визначте суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету за січень.

Задача 3.4

Виручка від реалізації заводу ювелірних виробів – 560000 грн з урахуванням акцизного збору та податку на додану вартість. Ставка акцизного збору даного виду продукції 55 відсотків. Розрахувати суми акцизного збору та ПДВ, які повинно сплатити підприємство.

Задача 3.5

Київський лікєро-горілчаний завод планує реалізувати 800 л. горілки, що містить 40 відсотків спирту. Ставка акцизного збору встановлена у грн за один літр 100-відсоткового спирту.

Розрахувати суму акцизного збору.

Змістовий модуль 4: Податки на доходи і прибутки

Задача 4.1

У фірму як структурні підрозділи входять головне підприємство та чотири філії.

Визначте у двох варіантах суму податку на прибуток за наступними показниками кожного структурного підрозділу, тис. грн.

Елементи прибутку до оподаткування,	Філії				Головне підприємство
	1	2	3	4	
Валові доходи	110	200	50	120	200
Валові витрати	80	60	25	20	90
Амортизація	40	10	5	5	100

1-й варіант – податок на прибуток філії та головне підприємство сплачують окремо;

2-й варіант – фірма приймає рішення про сплату консолідованого податку.

Задача 4.2

Визначити суму податку на прибуток за наведеними даними, тис. грн:

Продаж товарів (з ПДВ) – 350000;

Дохід від операцій торгівлі цінними паперами – 20000;

Сума сплачених дивідендів платником податку – 35000;

Сума страхування ризику для здійснення статутної діяльності – 90;

Сума сплачених сировини, комплектуючих, запчастин (з ПДВ) – 100000;

Витрати на поточний ремонт – 20000;

Балансова вартість основних фондів на початок року – 80000;
 Сума сплачених штрафів, пені – 800;
 Сума заробітної плати та відрахування на обов'язкове пенсійне і соціальне страхування – 50000;
 Амортизація – 5000;
 Придбання основних фондів – 20000.

Задача 4.3

У звітному кварталі (II кв.) підприємство мало такі фактичні витрати:

Показник діяльності	Сума, грн
12 квітня з банківського рахунку списано кошти на оплату матеріалів для виробничих потреб. Матеріали не одержані	4500,00
30 березня з каси підприємства під звіт видані кошти на придбання товарів. Товари оприбутковані на склад 10 квітня	12750,00
28 березня були оприбутковані ТМЦ для виробничих потреб. Оплата відбулась 3 квітня	10825,00
Оплачено чек на придбання товарів 20 травня. Товари не отримані	1675,00
30 березня нараховано заробітну плату персоналу та суму внесків до державних цільових фондів за березень	4125,00
2 квітня виплачено заробітну плату за березень	3000,00
30 квітня нараховано заробітну плату персоналу та суму внесків до державних цільових фондів за квітень	5500,00
5 травня виплачено заробітну плату за квітень	4000,00
30 квітня нараховано і 5 травня перераховано до бюджету суму податку з доходів фізичних осіб за квітень	400,00
15 травня перераховано до бюджету плату за землю	200,00
14 травня придбано торговий патент для здійснення роздрібною торгівлі	2000,00
10 квітня сплачено державне мито за подання позову до арбітражного суду	400,00

Визначте, чи включаються до складу валових витрат виробництва та обігу II кв. фактичні витрати підприємства.

Задача 4.4

Обрахуйте суми страхових внесків (зборів) до соціальних фондів, розмір заробітку, на який нараховуються страхові внески (збори) та визначте податок з доходів фізичних осіб:

№ п/п	П.І.Б	Нараховано заробітку, грн	Сума страхових внесків (зборів), грн					
			Розмір заробітку, на який нараховуються страхові внески, грн					
			Працівників	Роботодавця	Працівників	Роботодавця	Працівників	Роботодавця
			До Фонду загальнообов'язкового державного страхування на випадок безробіття	До Фонду соц. страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	До Пенсійного фонду			
1	Литвин І.Н.	2900						
2	Лазур А.Д.	5850						
3	Кот С.	300						
4	Кравець О.Н.	650						
5	Лев С.	2400						
	Всього							

Змістовий модуль 5: Інші податки

Задача 5.1

На 1 січня 2001 року юридична особа має зареєстровані в Україні такі транспортні засоби:

- 2 легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна 2500 куб. см;
- 1 вантажний автомобіль з об'ємом циліндрів 5500 куб. см;
- 2 автомобілі по 10 сидячих місць, включаючи водія з об'ємом двигуна 3000 куб. см.

Визначити суму податку з власника транспортних засобів за звітний період.

Задача 5.2

Грошова оцінка земель населеного пункту не проведена. Юридична особа має земельну ділянку загальною площею 960 кв. м.

Визначити розмір плати за землю, якщо в населеному пункті проживає 1,3 млн. чол.

Задача 5.3

У будинку, що знаходиться в Подільському районі, розташований офіс підприємства-землекористувача.

Будинок займає земельну ділянку площею 300 кв. м., частка користувача 150 кв. м.

Визначити розмір плати за землю землекористувача, використовуючи дані відповідних рішень Київради та враховуючи локальні коефіцієнти.

Задача 5.4

МП із кількістю працюючих 10 чол. займається наданням послуг. Воно отримало 18000 грн виручки (з ПДВ). Витрати (з ПДВ) становлять: оренда – 150 грн; інформпослуги – 100 грн; канцтовари – 80 грн; нарахована зарплата – 5000 грн; плата за патенти – 120 грн.

Розрахуйте суму сплачених податків за звичайною та за спрощеною системою оподаткування.

Задача 5.5

Підприємство Київпромбуд з іноземними інвестиціями, яке у вересні налічувало 250 працюючих, в III кв. мало виручку від продажу 100000 грн.

Вкажіть суму сплачених місцевих податків та зборів.

Завдання 5.6

Підприємство використовує воду річки, яка належить до басейну р. Дніпро на північ від м. Києва. Для нього затверджено ліміт у обсязі 1700 м³. Фактично використано 1800 м³. Норматив збору за використання зазначених водних ресурсів встановлений у розмірі 5,04 коп. за м³.

Розрахувати розмір плати за спеціальне використання

Приклад рішення:

1. За використання водних ресурсів у межах встановленого ліміту розмір плати за воду становить:

$$1700 \text{ м}^3 \times 0,0504 \text{ грн} + (1800 \text{ м}^3 - 1700 \text{ м}^3) \times 0,0504 \text{ грн} \times 5 = 110,88 \text{ грн.}$$

Завдання 5.7

Теплоелектростанція розташована в басейні р. Південний Буг. За звітний період обсяг води, що пройшов через турбіни, становить 44,2 млн. м³. Норматив збору – 5,54 коп. за м³.

Визначити розмір платежу за використання водних ресурсів.

Завдання 5.8

Виробниче об'єднання має на своєму балансі вантажний річковий флот (самохідний та несамохідний). У першому півріччі власник водно-

го транспорту експлуатував вантажний флот 1000500 тоннажо-діб, а пасажирський флот — 10000 місце-діб. Нормативи збору за користування водами для потреб водного транспорту становлять 1,75 коп за 1 тоннаж-добу експлуатації для вантажного самохідного і несамохідного транспорту, що експлуатується, та 0,20 коп. за 1 місце-добу експлуатації для пасажирського флоту, що експлуатується.

Визначити розмір платежу за використання водних ресурсів.

Завдання 5.9

Ставкове рибне господарство знаходиться у Приазовському районі. Для нього затверджено ліміт у обсязі 500 тис м³. Норматив збору — 12,1 коп. за м³. Розрахувати розмір плати за використання водних ресурсів.

Завдання 5.10

Сільськогосподарське підприємство розташоване у Закарпатській області. За звітний період підприємство використало 1050 м³ підземних водних ресурсів. Ліміт використання водних ресурсів — 12000 м³. Норматив збору — 5,29 коп. за м³. Розрахувати суму платежу за використання водних ресурсів.

Завдання 5.11

Установа, яка повністю утримується за рахунок бюджету, розташована у населеному пункті (чисельність — 420 тис. чоловік), займає загальну площу 8 га. На її території функціонує госпрозрахункове підприємство, яке займає 1 га.

Розрахувати суму земельного податку, якщо його ставка становить 12,0 коп. за 1 м².

Приклад рішення:

Згідно із законодавством України установи, які повністю утримуються за рахунок бюджету, звільняються від сплати. Якщо підприємства, установи та організації, що користуються пільгами щодо земельного податку, мають у підпорядкуванні госпрозрахункові підприємства або здають у тимчасове користування (оренду) земельні ділянки, окремі будівлі або їх частини, податок за земельні ділянки, зайняті цими госпрозрахунковими, сплачується у встановлених розмірах на загальних підставах.

Отже у нашому випадку до розрахунку береться 1 га. Таким чином, розмір земельного податку складає: $10\ 000\ \text{м}^2 \times 0,12\ \text{грн.} = 1200\ \text{грн.}$

Завдання 5.12

Підприємство розташоване в Києві і займає площу 2 га. Має спортивну базу за межами міста у населеному пункті з чисельністю населення 15 тис. чол.

Визначити суму земельного податку.

Завдання 5.13

Навчальний заклад, що фінансується з державного бюджету і знаходиться у населеному пункті з чисельністю населення 300 тис. чол., займає площу 40 га і має у підпорядкуванні госпрозрахунковий підрозділ, який займає окреме приміщення і земельну ділянку — 4 га.

Визначити розмір плати за землю.

Завдання 5.14

Лісозаготівельний комбінат, який розташований у населеному пункті з чисельністю населення 215 чоловік, займає 2,2 га земель під виробничі комплекси. Крім того, за межами населеного пункту знаходяться його лісорозробки — 1,5 млн м², спортивний майданчик — 0,2 га, деревообробний комбінат — 2,0 га, заказник — 1,5 га.

Розрахувати земельний податок.

Завдання 5.15

Громадянин проживає у населеному пункті (чисельністю населення — 510 чол.) і має присадибну ділянку площею 0,8 га. Розрахувати суму земельного податку та зазначити, на кого покладається обов'язок нарахування цього платежу.

Завдання 5.16

Газета «Вечірній Київ» використовує місцеву символіку при оформленні видання та надає послуги з реклами на тривалий час. Доходи від реалізації газети за звітний період склали 14920 грн. Вартість послуг від реклами — 24640 грн.

Визначити суму збору за використання місцевої символіки та податок на рекламу.

Приклад рішення:

1. Визначаємо розмір збору за використання місцевої символіки, граничний розмір ставки якого, згідно з Декретом КМУ «Про місцеві податки і збори», для юридичних осіб не повинен перевищувати 0,1 відсотка вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки:

$$14\ 920 \text{ грн.} \times 0,1 : 100 = 14,92 \text{ грн.}$$

2. Розраховуємо податок з реклами, граничний розмір ставки якого не повинен перевищувати 0,5 відсотка вартості послуг за розміщення реклами на тривалий час:

$$24\ 640 \text{ грн.} \times 0,5 : 100 = 123,2 \text{ грн.}$$

Завдання 5.17

Організація здійснює паркування 9 автомобілів своїх працівників у відведених для цього місцях з 8.00 до 18.00 год. При цьому троє працівників є учасниками ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи.

Яку суму збору за паркування автомобілів перерахує організація?

Завдання 5.18

На підприємстві постійно працює 16 чоловік. В березні 5 чоловік було направлено у відрядження за межі області строком на 1 місяць.

Розрахувати комунальний податок за вказаний період.

Завдання 5.19

Міська рада прийняла рішення про запровадження на території міста комунального податку. Була встановлена ставка податку — 8% та передбачено, що пільги будуть надаватися тільки індивідуальним платникам після розгляду їх заяв.

Чи правомірне рішення районної Ради? Обґрунтуйте свою відповідь.

Завдання 5.20

На підприємстві середньооблікова чисельність працюючих становить 68 осіб.

Яку суму комунального податку зазначене підприємство перерахує до місцевого бюджету?

Завдання 5.21

На підприємстві протягом липня обліковується 120 осіб, у тому числі 5 працюючих за сумісництвом. У серпні вибуло 5 осіб та було прийнято 4 сумісники. У вересні було прийнято на роботу 3 особи.

Визначити суму комунального податку.

Завдання 5.22

До суду надійшла заява від громадянина про розірвання шлюбу і розподіл майна, вартість якого оцінюється у 40 000 грн. Розрахувати розмір державного мита, яке він повинен сплатити.

Приклад рішення:

Відповідно до Декрету КМУ «Про державне мито» розмір ставки мита із позовних заяв про розірвання шлюбу і поділу майна при розірванні шлюбу становить 1 відсоток ціни позову, але не менше 3 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і не більше 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Отже сплаті підлягає мито у розмірі: $40\,000 \text{ грн} \times 1 : 100 = 400 \text{ грн}$.

Завдання 5.23

У нотаріальну контору було подано документи на засвідчення правильності документів. Визначити суму державного мита, якщо загальний обсяг документів складає 10 сторінок?

Завдання 5.24

У нотаріальну контору було подано документи громадянином А. для оформлення посвідчення відчуження гаража сину на суму 5000 грн. Яку суму державного мита повинен сплатити при цьому громадянин?

Завдання 5.25

До господарського суду надійшла заява про відшкодування майнових збитків підприємством на суму 80 000 грн. Яким буде державне мито за цією заявою?

Завдання 5.26

У нотаріальну контору було подано документи на видачу свідоцтва про право на спадщину у сумі 15 000 грн. Визначити розмір державного мита, який підлягає сплаті за вчинення зазначених юридичних дій?

Завдання 5.27

Яку суму державного мита необхідно сплатити за реєстрацію інформації про емісію цінних паперів на суму 10 000 грн та про проведення аукціону за фактичної вартості реалізованих об'єктів 20 000 грн?

Підсумкові контрольні завдання

Варіант 1

1. Податковий період — календарний рік. Потрібно визначити суму скоригованого валового доходу, виходячи з таких даних:

За звітний період отримано доходів від продажу товарів — 15000 грн. (з ПДВ).

Отримана безповоротна фінансова допомога — 7000 грн,

Пеня, одержана підприємством за недопостачання йому продукції згідно договору — 2000 грн;

Сума дивідендів від резидента склала 3000 грн.

2. Підприємство — завод ювелірних виробів, виробило ювелірну продукцію собівартість , якої становила 50000 грн, розрахунковий прибуток — 15000 грн, ставка акцизного збору — 55%. Визначити суму акцизного збору і ціну реалізації.

Варіант 2

1. Податковий період встановлений з 1.01.08–31.12.08 р. Потрібно визначити, чи включаються у вказаний період валові витрати і розрахувати їх загальну суму, виходячи з таких даних:

- З банківського рахунку 23.01.08 року списані кошти на оплату матеріалів для виробничих потреб — 4240 грн.
- З каси підприємства видана готівка 20.12.2007 для придбання товарів — 15740 грн.
- Оприбутковані товари 20.12.2007 для виробничих потреб — 32720 грн, а оплачені — 15.01.08 р.
- Оформлений товарний чек 15 квітня 2008 року для придбання товарів на суму — 15240 грн.

2. Підприємство — завод ювелірних виробів, виробило ювелірну продукцію, собівартість якої становила 150000 грн, розрахунковий прибуток — 50000 грн, ставка акцизного збору — 35%. Визначити суму акцизного збору і ціну реалізації.

Варіант 3

1. Податковий період встановлений з 1.01.08–31.12.08 р. Потрібно визначити, чи збільшується у вказаний період валовий дохід і розрахувати його загальну суму, виходячи з таких даних:

- Зараховано на р/р 16.06.08 року кошти в оплату товарів (не відвантажені) — 27820 грн.
- Оприбуткована готівка в касі 24.02.08 року за реалізовані товари — 34240 грн (товари відвантажені 10.12.2007 року).
- Реалізовані картки для придбання продукції 10.01.08 року на суму 5240 грн (продукція реалізована в термін з 15.02.08 по 31.12.08 р.).

- Оплачені товари з бюджетних коштів 28.12.2007 року і зараховані кошти на р/р платника податку 3.01.06 року — 23320 грн.

2. Фірма «Реґіон», яка є юридичною особою придбала в цьому році за кордоном 2 автомобілі. Перший автомобіль «Audi» 2005 року випуску за 15000 доларів і новий автомобіль «Лада» за 6000 доларів. Об'єм циліндра двигуна «Audi» — 2500 куб. см, «Лада» — 1200 куб.см. Обрахувати суму податків, які необхідно сплатити при митному оформленні цих автомобілів, якщо відомо що ставки ввізного мита встановлені в розмірі для авто «Audi» — ___ євро за 1 куб. см, для авто «Лада» — ___ за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна, митні збори обраховуються за ставкою 0,2% до митної вартості автомобілів згідно декларації, ставка акцизного збору по «Audi» — ___ євро за 1 куб. см., по авто «Лада» — ___ євро за 1 куб. см об'єму циліндра двигуна. Курс долара США на дату митного оформлення складає ___ грн за 1 долар США, курс євро — _____ грн.

Варіант 4

1. Наведені нижче пункти відмітити словом «так» — ті, що підлягають включенню до валового доходу, та словом «ні» — що не включаються для визначення скоригованого доходу:

1) Сума переплати по ПДВ, яку не повернуто платнику з бюджету на момент подання декларації про податок на прибуток — 20 тис. грн.

2) Кошти, одержані відділом реєстрації держадміністрації за надання послуг з державної реєстрації підприємств — 10 тис. грн.

3) Кошти, одержані фірмою, яка надає послуги з реєстрації підприємств у держадміністрації, держстаті, податковій адміністрації — 50 тис. грн.

4) Амортизація витрат по основних фондах — 100 тис. грн.

2. Сформувати ціну виробу з ПДВ та вирахувати податкове зобов'язання, податковий кредит та суму ПДВ до сплати, якщо завод реалізував в листопаді поточного року 3000 одиниць виробів. Витрати на одиницю продукції становили 140 грн, прибуток 32 грн проведено оплату поставальникам за сировину, матеріали, комплектуючі в сумі 12000 грн, в тому числі ПДВ грн.

Варіант 5

1. Наведені нижче пункти відмітити словом «так» — ті, що підлягають включенню до валового доходу, та словом «ні» — що не включаються для визначення скоригованого доходу за III квартал 2008 року:

1) Кошти, що надійшли на розрахунковий рахунок 01.07.08 р. за продукцію відвантажену 25.06.08 р. — 17 тис. грн.

2) Пеня, одержана підприємством в III кварталі 2008 року за недопоставлення йому продукції згідно договору — 2 тис. грн.

3) Пеня, сплачена підприємством в II кварталі 2008 року в дохід бюджету за несвоєчасні розрахунки з бюджетом — 1.0 тис. грн.

4) Проценти, отримані підприємством в II кварталі 2008 року від банку за зберігання коштів на депозитному рахунку і помилково не включені до оподатковуваних доходів у I півріччі — 20 тис. грн.

2. Підприємство у звітному періоді реалізувало підакцизну продукцію на суму 18 000 грн. Також у цей період було повернуто неякісну продукцію на суму 5 000 грн і цю суму підприємство повернуло на розрахунковий рахунок замовнику. Ставка акцизного збору — 23%. Знайти суму ПДВ та акцизного збору, що сплатить підприємство до бюджету.

3. За першу декаду березня 2008 року тютюнова компанія ВАТ Прилуки виробила сигарети з фільтром 1000 п, собівартість яких становить 20 тис. грн, розрахунковий прибуток склав — 5,0 тис. грн (Ставка Аз — 8% та 11,5 грн. За 1000 сигарет з фільтром).

Визначити ціну реалізації та акцизний збір.

Варіант 6

1. Розрахувати податок на прибуток від виграшу юридичної особи в лотерею, якщо сума виграшу становить 800 грн.

2. Підприємство ввозить ювелірну продукцію, контрактна вартість якої — 120000\$. Визначити суму акцизного збору, мита та ПДВ, які підлягають сплаті до бюджету.

3. Визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або податкового відшкодування, при таких умовах по підприємству:

1) Відвантажено продукцію по контракту №1 на суму 10 000 грн з ПДВ.

2) У попередньому кварталі оплачена продукція по контракту № 1 на суму 5000 грн з ПДВ.

3) Перераховано постачальнику за отриману у звітному кварталі продукцію 2500 грн з ПДВ.

Зразки тестових завдань для підсумкового контролю

№	Навчальний елемент	Тестові завдання (варіанти позначаються латинськими літерами)
1	Податки	<p>Податки — обов'язкові платежі до бюджету відповідного рівня, що:</p> <p>a) не передбачають спеціального еквіваленту, мають регулярний характер, цільовий напрямок використання;</p> <p>b) стягуються на умовах індивідуальної безеквівалентності, регулярно;</p> <p>не передбачають цільового напрямку використання;</p> <p>c) передбачають плату за використання ресурсів, індивідуальну безоплатність, не мають примусового характеру.</p> <p>Основними елементами оподаткування є: суб'єкт, об'єкт, ставки, пільги, джерело, база оподаткування, податкова квота, а також:</p> <p>a) санкції за порушення податкового законодавства;</p> <p>b) рівень оподаткування;</p> <p>c) вільні економічні зони.</p> <p>Податки класифікуються на:</p> <p>a) прямі і непрямі, окладні та розкладні; податки на доходи, майно і споживання;</p> <p>b) ті, що сплачуються юридичними, фізичними особами, і юридичними і фізичними особами; в грошовій та в натуральній формі; з доходу, прибутку, йдуть на собівартість;</p> <p>c) всі вище перераховані та на загальнодержавні і місцеві.</p>
2	Податковий менеджмент	<p>Чи правильне твердження, що податковий менеджмент – це сукупність взаємопов'язаних дій, методів і прийомів, що направлені на керування податковими відносинами з метою оптимізації податкових платежів:</p> <p>a) так;</p> <p>b) ні;</p> <p>c) частково.</p>
3	Складові податкового менеджменту	<p>Складовими податкового менеджменту є:</p> <p>a) порядок нарахування і сплати податків;</p> <p>b) облік планування та контроль податкових платежів;</p> <p>c) всі відповіді вірні.</p>

4	Суб'єкт, об'єкт та ставки податку на прибуток	<p>Платниками податку є:</p> <p>а) суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські підприємства, організації, установи;</p> <p>б) фізичні та юридичні особи – нерезиденти;</p> <p>с) все вищеперераховане та окремі філії.</p> <p>Назвіть доходи, що не включаються до складу скоригованого доходу при обчисленні прибутку до оподаткування:</p> <p>а) доходи громадян у вигляді дивідендів, які одержані на митній території України;</p> <p>б) доходи від врегулювання сумнівної або безнадійної заборгованостей;</p> <p>с) штрафи, що надходять підприємству.</p> <p>Вкажіть витрати, що частково включаються до складу валових витрат:</p> <p>а) сума витрат пов'язаних з поліпшенням основних фондів;</p> <p>б) сума коштів, внесена до страхових резервів;</p> <p>с) сума витрат, пов'язаних з придбанням основних фондів.</p> <p>Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду при обчисленні оподаткованого прибутку визначається виходячи з:</p> <p>а) балансової вартості основних фондів на початок періоду, що передував звітному;</p> <p>б) балансової вартості основних фондів на кінець звітного періоду;</p> <p>с) балансової вартості на початок звітного періоду.</p>
		<p>Податок на прибуток сплачується за ставками:</p> <p>а) 25%,15%, 10%,3%;</p> <p>б) 25%,15%,6%,3%;</p> <p>с) 25%,15%,5%,3%.</p>
		<p>Вкажіть коефіцієнт, на базі якого визначається консолідований податок на прибуток:</p> <p>а) питома вага валових доходів і витрат філії у загальній сумі валових доходів, витрат та амортизації платника податку;</p> <p>б) питома вага валових витрат та амортизаційних відрахувань філії у загальній сумі валових витрат та амортизаційних відрахувань платника податку;</p> <p>с) всі відповіді невірні.</p>

5	Механізм сплати податку з доходів фізичних осіб	<p>Що виступає об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб для резидентів?</p> <p>а) доходи з джерелом їх походження в Україні; б) доходи, отримані за межами України; с) всі відповіді вірні.</p>
6	Порядок сплати податку з власників транспортних засобів	<p>Вкажіть, від чого залежить розмір ставки податку із власників транспортних засобів:</p> <p>а) вартість легкового автомобіля; б) об'єм двигуна; с) модель та термін служби автомобіля.</p>
		<p>Від сплати податку з власників легкового автомобіля транспортних засобів звільнюються:</p> <p>а) сільськогосподарські підприємства; б) власники транспортних засобів об'єм двигуна якого більш ніж 50 куб. см.; с) підприємства автомобільного транспорту зайнятих перевезенням пасажирів, на які визначено тарифи оплати проїзду.</p>
7	Порядок сплати податку на землю	<p>Плата за землю диференціюється для:</p> <p>а) земель сільськогосподарського призначення та земель населених пунктів; б) земель грошову оцінку яких встановлено та не встановлено; с) всі відповіді вірні.</p> <p>Вкажіть фактори (локальні), що впливають на суму сплаченого податку на землю:</p> <p>а) функціонально-планувальні, інженерно-геологічні, інженерно інфраструктурні, історико-культурні фактори, природно-ландшафтні, санітарно-гігієнічні; б) функціонально-планувальні, інженерно-геологічні, інженерно інфраструктурні, історико-культурні фактори, природно-ландшафтні, дендрологічні; с) функціонально-планувальні, інженерно-геологічні, інженерно інфраструктурні, історико-культурні фактори, природно-ландшафтні, місцезнаходження земельної ділянки.</p>

8	Податок на додану вартість	<p>Податок на додану вартість, що перераховується до бюджету визначається за наступною формулою:</p> <p>а) ПДВ = База оподаткування x 20%;</p> <p>б) ПДВ = Податкове зобов'язання – Податковий кредит;</p> <p>в) ПДВ = бюджетне відшкодування.</p>
		<p>Типи бюджетного відшкодування з бюджету:</p> <p>а) експортне відшкодування;</p> <p>б) по товарах, продаж яких здійснюється в Україні, що оподатковуються за ставкою 0%;</p> <p>в) всі вищевказані та відшкодування по товарах, що оподатковуються на загальних підставах.</p> <p>Сума податку на додану вартість нараховується за формулами, де СПДВ – сума ПДВ; Са – сума акцизного збору; В – митна вартість; М – мито; Мз – митні збори; П – ставка податку на додану вартість (20%):</p> <p>а) СПДВ = (В + М + Са) x П/100;</p> <p>б) СПДВ = (В + М + Мз + Са) x П/100;</p> <p>в) СПДВ = (В + Мз + Са) x П/100.</p>
9	Види мита	<p>З метою захисту економічних інтересів України, українських виробників та у разі ввезення на митну територію України і вивезення за межі цієї території товарів застосовуються:</p> <p>а) спеціальне мито;</p> <p>б) антидемпінгове мито;</p> <p>в) всі вищеперелічені та компенсаційне мито.</p>
10	Система спрощеного оподаткування та її склад	<p>Система спрощеного оподаткування включає:</p> <p>а) єдиний податок, спецпатент, фіксований сільськогосподарський податок, фіксований податок (патент);</p> <p>б) єдиний податок, спецпатент, фіксований податок на землю для сільськогосподарських підприємств, торговий патент;</p> <p>в) вищеперераховані відповіді не вірні.</p>
11	Суми страхових внесків	<p>Сума страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового соціального страхування на випадок безробіття</p> <p>а) працівників – 0,5%, роботодавця – 1,3%;</p> <p>б) працівників – 0,5–1%, роботодавця – 2,1%;</p> <p>в) працівників – 7%, роботодавця – 2,5%.</p>

	<p>Сума страхових внесків (збору) до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності:</p> <p>а) працівників – 0,5%–1% або якщо дохід більше прожиткового мінімуму; роботодавця – 1,5%;</p> <p>б) працівників 0,25–0,5% більше 150 грн; роботодавця – 2,5%;</p> <p>с) працівників 0,3%; роботодавця – 2,5%.</p>
	<p>Сума страхових внесків до Пенсійного фонду:</p> <p>а) працівників та осіб, які виконують роботи (надають послуги) згідно з цивільно-правовими договорами, 1% – нижче 2200 грн, 2% – вище 2200 грн; роботодавця – 32%;</p> <p>б) працівників та осіб, які виконують роботи (надають послуги) згідно з цивільно-правовими договорами – 2% ; роботодавця – 33,2%;</p> <p>с) працівників 1% – нижче 150 грн, 2% – вище 150 грн; роботодавця – 31,8%.</p>

Порядок поточного і підсумкового оцінювання знань з дисципліни у вигляді критеріїв отримання оцінки студентом

Модульний та підсумковий контроль

№ модуля	Теми	Зміст завдань	Оцінка (за п'ятибальною системою)
Модульний контроль № 1	Змістові модулі № 1–3	<ol style="list-style-type: none"> 1. Активність на семінарах. 2. Виконання самостійних завдань. 3. Виконання індивідуальних завдань. 4. Знання ключових понять та термінів. 5. Виконання модульної контрольної роботи*. 	Розраховується як середня за всі види завдань

Модульний контроль № 2	Змістові модулі № 4–5	1. Активність на семінарах. 2. Виконання самостійних завдань. 3. Виконання індивідуальних завдань. 4. Знання ключових понять та термінів. 5. Виконання модульної контрольної роботи*.	Розраховується як середня за всі види завдань
Модульний контроль № 3	Всі теми навчальної дисципліни	1. Виконання самостійних завдань. 2. Виконання індивідуальних завдань.	Розраховується як середня за всі види завдань протягом навчального семестру
Модульний контроль № 4	Всі теми навчальної дисципліни	Підсумкова контрольна робота (іспит)**. 1. Теоретичні питання. 2. Знання ключових понять та термінів. 3. Відповіді на тести. 4. Розрахункові (творчі) завдання.	Розраховується як середня за всі види завдань
Підсумковий контроль	Розраховується як середня зважена оцінка, де модулі 1–3 мають вагове значення 1, а модуль 4 – вагове значення 2.		

Примітки.

* Завдання для модульних контрольних робіт додаються окремо.

** Завдання на підсумкову контрольну роботу (екзаменаційні білети) затверджуються на засіданні кафедри не пізніше місяця до початку сесії.

Зразок екзаменаційного білету

1. Роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджету.

2. Права та обов'язки працівників податкових служб.

3. Податковий період встановлений з 1.01.08–31.12.08 р. Потрібно визначити, чи збільшується у вказаний період валовий дохід і розрахувати його загальну суму, виходячи з таких даних:

- Зараховано на р/р 16.06.08 року кошти в оплату товарів (не відвантажені) — 27820 грн.
- Оприбуткована готівка в касі 24.02.08 року за реалізовані товари — 34240 грн (товари відвантажені 10.12.2007 року).
- Реалізовані картки для придбання продукції 10.01.08 року на суму 5240 грн (продукція реалізована в термін з 15.02.08 по 31.12.08 р.).
- Оплачені товари з бюджетних коштів 28.12.2007 року і зараховані кошти на р/р платника податку 3.01.08 року — 23320 грн.

4. Підприємство — завод ювелірних виробів, виробило ювелірну продукцію, собівартість якої становила 55000 грн, розрахунковий прибуток — 12000 грн, ставка акцизного збору — 35%. Визначити суму акцизного збору і ціну реалізації.

5. Тестове завдання:

1. Виділяють такі принципи побудови податкової системи:

- а) наукові, загальні та особливі;
- б) адміністративна простота, системність, справедливість, достатність;
- в) загальні та особливі.

2. Закон України «Про систему оподаткування» був прийнятий:

- а) 25 червня 1990 року;
- б) 25 червня 1991 року;
- в) 26 серпня 1991 року.

3. Податкова система України характеризується такими рівнями:

- а) загальнодержавний, місцевий;
- б) загальнодержавний, республіканський, місцевий;
- в) республіканський, місцевий.

4. До факторів які негативно вплинули на розвиток податкової системи України можна віднести:

- а) збільшення доходів фізичних та юридичних осіб;
- б) зменшення обсягів тінізації економіки;
- в) низький рівень інфляції;
- г) недосконалість податкового законодавства;
- д) нестабільність національної валюти.

5. Податкова політика — це:

- а) сукупність дій, рішень, напрямків діяльності держави у сфері оподаткування;

- б) сукупність податків, зборів, обов'язкових платежів;
 - в) сукупність платників податків та об'єктів оподаткування.
6. Виділяють такі принципи податкової політики:
- а) зручності, визначеності, адміністративної простоти, гнучкості, соціальної справедливості;
 - б) рівнонапруженості, адміністративної простоти, соціальної справедливості, економічної ефективності, стабільності;
 - в) рівнонапруженості, соціальної справедливості, гнучкості, економічної ефективності, стабільності.
6. Категорії: податок, податкове зобов'язання, бюджетне відшкодування, податкова система, прямі податки, місцеві податки, платник податку, бюджет, пеня.

ДОДАТКИ

Додаток 1

Основні елементи податку на одану вартість у РФ

Платники	
Об'єкт оподаткування	
Податкова база	
Податковий період	
Ставка	
Термін сплати	
<ol style="list-style-type: none"> 1) організації; 2) індивідуальні підприємці; 3) особи, що визнаються платниками податків у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон Російської Федерації, визначувані відповідно до Митного кодексу Російської Федерації. 	<p>1) реалізація товарів (робіт, послуг) на території РФ, зокрема реалізація предметів застави і передача товарів (результатів виконаних робіт, надання послуг) за угодою про надання відступного або новації, а також передача майнових прав; 2) передача на території РФ товарів (виконання робіт, надання послуг) для власних потреб, витрати на яких не приймаються до вирахування (зокрема через амортизаційні відрахування) при численні податку на прибутток організації; 3) виконання будівельно-монтажних робіт для власного споживання; 4) ввезення товарів на митну територію РФ.</p>
<ol style="list-style-type: none"> 1) при реалізації товарів (робіт, послуг); 2) при передачі майнових прав; 3) при отриманні доходу на основі договорів доручення, договорів комісії або агентських договорів; 4) при здійсненні транспортних перевезень і реалізації послуг міжнародного зв'язку; 5) при реалізації підприємства в цілому як майнового комплексу; 6) при здійсненні операцій по передачі товарів (виконанню робіт, наданню послуг) для власних потреб і виконанню будівельно-монтажних робіт для власного споживання; 7) при ввезенні товарів на митну територію Російської Федерації; 8) визначення податкової бази податковими агентами; 9) визначення податкової бази з урахуванням сум, пов'язаних з розрахунками по оплаті товарів (робіт, послуг); 10) особливості оподаткування при реорганізації організації. 	<p>календарний місяць або квартал (з 01.01.2008 — квартал).</p> <p>0% 10% 18% або розрахункові податкові ставки.</p> <p>не пізніше за 20-е число місяця, наступного за минулим податковим періодом; щокварталу, не пізніше за 20-е число місяця, наступного за минулим кварталом.</p>

Податок на доходи фізичних осіб у РФ

Платники	Об'єкт оподаткування	Податкова база	Податковий період	Термін сплати
фізичні особи, що є податковими резидентами Російської Федерації.	дохід, отриманий від джерел в Російській Федерації і (або) від джерел за межами Російської Федерації.	визначається окремо по кожному виду доходів, відносно яких встановлені різні податкові ставки.		
фізичні особи, котрі одержують доходи від джерел, розташованих в Російській Федерації, не є податковими резидентами Російської Федерації	дохід, отриманий від джерел в Російській Федерації	<ul style="list-style-type: none"> - при отриманні доходів в натуральній формі; - при отриманні доходів у вигляді матеріальної вигоди; - по договорах страхування і договорах недержавного пенсійного забезпечення; - по договорах недержавного пенсійного забезпечення і договорах обов'язкового пенсійного страхування, що укладаються з недержавними пенсійними фондами; - доходи від пайової участі в організації; - доходи по операціях з цінними паперами і операціях з фінансовими інструментами термінових операцій; - доходи окремих категорій іноземних громадян. 	календарний рік.	<ul style="list-style-type: none"> - податковими агентами; - індивідуальними підприємцями та іншими особами, що займаються приватною практикою.
				- відносно окремих видів доходів.

Ставки податку на доходи фізичних осіб у РФ

Види доходу	Ставка податку %
Доходи, за винятком приведених нижче	13
Вартість будь-яких виграшів і призів, що отримуються в конкурсах, що проводяться в іграх і інших заходах в цілях реклами товарів, робіт і послуг, в частині перевищення розмірів, вказаних в пункті 28 статей 217 Податкового Кодексу Російської Федерації.	35
Страхові виплати по договорах добровільного страхування в частині перевищення розмірів, вказаних в пункті 2 статті 213 Податкового Кодексу Російської Федерації.	35
Процентні доходи по внесках в банках в частині перевищення суми, розрахованої виходячи із ставки рефінансування Центрального банку Російської Федерації, що діє протягом періоду, за який нараховані відсотки, по рублевих внесках (за винятком термінових пенсійних внесків, внесених на термін не менше шести місяців) і 9% річних по внесках в іноземній валюті.	35
Суми економії на відсотках при отриманні платниками податків позикових (кредитових) засобів в частині перевищення розмірів, вказаних в пункті 2 статті 212 Податкового Кодексу Російської Федерації, за винятком доходів у вигляді матеріальної вигоди, отриманої від економії на відсотках за користування платниками податків цільовими позиками (кредитами), отриманими від кредитових і інших організацій Російської Федерації і фактично витраченими ними на нове будівництво або придбання на території Російської Федерації житлового будинку, квартири або долі (долей) в них, на підставі документів, підтверджуючих цільове використання таких засобів.	35
Доходи, що отримуються фізичними особами, податковими резидентами Російської Федерації, що ними не являються.	30
Доходи від пайової участі в діяльності організацій, отримані у вигляді дивідендів.	9
Доходи у вигляді відсотків по облігаціях з іпотечним покриттям, емітованим до 1 січня 2007 року, а також доходи засновників довірчого управління іпотечним покриттям, отримані на підставі придбання іпотечних сертифікатів участі, виданих іпотечним покриттям, що управляє, до 1 січня 2007 року.	9

Єдиний соціальний податок у РФ

Платники	1) особи, що проводять виплати фізичним особам: — організації; — індивідуальні підприємці;	- фізичні особи, що не визнаються індивідуальними підприємцями.	2) індивідуальні підприємці, адвокати, нотаріуси, що займаються приватною практикою.	Об'єкт оподаткування	виплати й інші винагороди, що нараховуються платниками податків на користь фізичних осіб по трудових і цивільно-правових договорах, предметом яких є виконання робіт, надання послуг (за винятком винагород, що виплачуються індивідуальним підприємцям, адвокатам, нотаріусам, що займаються приватною практикою), а також по авторських договорах.	виплати й інші винагороди по трудових і цивільно-правових договорах, предметом яких є виконання робіт, надання послуг, виплачувані платниками податків на користь фізичних осіб.	сума доходів, отриманих як в грошовій, так і в натуральній формі від підприємницької або іншої професійної діяльності, за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх витяганням.	Податкова база	сума виплат і інших винагород, передбачених пунктом 1 статті 236 ПК РФ, нарахованих платниками податків за податковий період на користь фізичних осіб.	сума виплат і винагород, передбачених пунктом 2 статті 236 ПК РФ, за податковий період на користь фізичних осіб.	сума доходів, отриманих як в грошовій, так і в натуральній формі від підприємницької або іншої професійної діяльності, за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх витяганням.	Податковий період	календарний рік звітним періодом визнаються перший квартал, півріччя і дев'ять місяців календарного року	Термін сплати	див. порядок числення, порядок і терміни сплати податку

Ставки єдиного соціального податку у РФ

Податкова база на кожну фізичну особу нарастачим підсумком з початку року	Федеральний бюджет	Фонд соціального страхування Російської Федерації	Фонди обов'язкового медичного страхування		Разом
			Федеральний фонд обов'язкового медичного страхування	Територіальні фонди обов'язкового медичного страхування	
1	2	3	4	5	6
1. Для осіб, що проводять виплати фізичним особам:					
1.1. Для організацій; індивідуальних підприємців; фізичних осіб, що не визнаються індивідуальними підприємцями					
до 280000 рублів	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
від 280001 рубля до 600000 рублів	56000 рублів + 7,9% з суми, що перевищує 280000 рублів	8120 рублів + 1,0% з суми, що перевищує 280000 рублів	3080 рублів + 0,6% з суми, що перевищує 280000 рублів	5600 рублів + 0,5% з суми, що перевищує 280000 рублів	72800 рублів + 10,0% з суми, що перевищує 280000 рублів
понад 600000 рублів	81280 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів	11320 рублів	5000 рублів	7200 рублів	104800 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів
1.2. Для платників податків — сільськогосподарських товаровиробників, організацій народних художніх промислів і родових, сімейних обшин корінних нечисленних народів Півночі, що займаються традиційними галузями господарювання, застосовуються наступні податкові ставки:					
до 280000 рублів	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20,0%

від 280001 рубля до 600000 рублів	44240 рублів + 7,9% з суми, що перевищує 280000 рублів	5320 рублів + 0,9% з суми, що перевищує 280000 рублів	3080 рублів + 0,6% з суми, що перевищує 280000 рублів	3360 рублів + 0,6% з суми, що перевищує 280000 рублів	56000 рублів + 10,0% з суми, що перевищує 280000 рублів
понад 600000 рублів	69520 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів	8200 рублів	5000 рублів	5280 рублів	88000 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів

2. Для індивідуальних підприємців, якщо інше не передбачене пунктом 3, застосовуються наступні ставки:

до 280000 рублів	7,3%	-	0,8%	1,9%	10,0%
від 280001 рубля до 600000 рублів	20440 рублів + 2,7% з суми, що перевищує 280000 рублів	-	2240 рублів + 0,5% з суми, що перевищує 280000 рублів	5320 рублів + 0,4% з суми, що перевищує 280000 рублів	28000 рублів + 3,6% з суми, що перевищує 280000 рублів
понад 600000 рублів	29080 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів	-	3840 рублів	6600 рублів	39520 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів

3. Адвокати і нотаріуси, що займаються приватною практикою, сплачують податок по наступних податкових ставках:

до 280000 рублів	5,3%	-	0,8%	1,9%	8,0%
------------------	------	---	------	------	------

від 280001 рубля до 600000 рублів	14840 рублів + 2,7% з суми, що перевищує 280000 рублів	-	2240 рублів + 0,5% з суми, що перевищує 280000 рублів	5320 рублів + 0,4% з суми, що перевищує 280000 рублів	22400 рублів + 3,6% з суми, що перевищує 280000 рублів
понад 600000 рублів	23480 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів	-	3840 рублів	6600 рублів	33920 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів

4. Платники податків — організації, що здійснюють діяльність в області інформаційних технологій, за винятком платників податків, що мають статус резидента техніко-впроваджуваної особи економічної зони, сплачують податок по наступних податкових ставках:

до 75000 рублів	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
від 75001 рубля до 600000 рублів	15000 рублів + 7,9% з суми, що перевищує 75000 рублів	2175 рублів + 1,0% з суми, що перевищує 75000 рублів	825 рублів + 0,6% з суми, що перевищує 75000 рублів	1500 рублів + 0,5% з суми, що перевищує 75000 рублів	19500 рублів + 10,0% з суми, що перевищує 75000 рублів
понад 600000 рублів	56475 + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів	7425 рублів	3975 рублів	4125 рублів	72000 рублів + 2,0% з суми, що перевищує 600000 рублів

Акцизи у РФ

Платники	Об'єкт оподаткування	Податкова база	Податковий період	Термін сплати
<p>1) організації; 2) індивідуальні підприємці; 3) особи, що визнаються платниками податків у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон Російської Федерації, визначувані відповідно до Митного кодексу Російської Федерації.</p> <p>Організації й інші особи визнаються платниками податку, якщо вони здійснюють операції, що підлягають оподаткуванню.</p>	операції	<p>визначається окремо по кожному виду підакцизного товару:</p> <ul style="list-style-type: none"> - при реалізації (передачі) або отриманні підакцизних товарів; - визначення розрахункової вартості тютюнових виробів, відносно яких встановлені комбіновані податкові ставки; - збільшення податкової бази при реалізації підакцизних товарів і підакцизної мінеральної сировини; - при здійсненні операцій з підакцизними товарами з використанням різних податкових ставок; - при ввезенні підакцизних товарів на митну територію Російської Федерації. 	календарний місяць	— при здійсненні операцій з підакцизними товарами; — при ввезенні підакцизних товарів на митну територію Російської Федерації

Ставки оподаткування підакцизних товарів у РФ

Види підакцизних товарів	Податкова ставка (у відсотках і (або) рублях і копійках за одиницю вимірювання)
Спирт етиловий зі всіх видів сировини (зокрема етиловий спирт-сирець зі всіх видів сировини)	23 руб. 50 коп. за 1 літр безводного спирту етилового
Спиртосодержащая парфюмерно-косметична продукція в металевій аерозольній упаковці	0 руб. 00 коп. за 1 літр безводного етилового спирту, що міститься в підакцизних товарах
Спиртосодержащая продукція побутової хімії в металевій аерозольній упаковці	0 руб. 00 коп. за 1 літр безводного етилового спирту, що міститься в підакцизних товарах
Алкогольна продукція (за винятком вин натуральних, зокрема шампанських, ігристих, газованих, шипучих, натуральних напоїв зі змістом етилового спирту не більше 6% об'єму готової продукції, виготовлених з вино матеріалів, проведених без додавання етилового спирту і спиртосодержащая продукція (за винятком спиртосодержащей парфюмерно-косметичної продукції в металевій аерозольній упаковці і спиртосодержащей продукції побутової хімії в металевій аерозольній упаковці)	162 руб. 00 коп. за 1 літр безводного спирту етилового
Вина, що міститься в підакцизних товарах, натуральні (за винятком шампанських, ігристих, газованих, шипучих), натуральні напої із змістом етилового спирту не більше 6% об'єму готової продукції, виготовлені з вино матеріалів, проведених без додавання етилового спирту	2 руб. 20 коп. за 1 літр
Вина шампанські, ігристі, газовані, шипучі	10 руб. 50 коп. за 1 літр
Пиво з нормативним (стандартизованим) змістом об'ємної частки етилового спирту до 0,5% включно	0 руб. 00 коп. за 1 літр
Пиво з нормативним (стандартизованим) змістом об'ємної частки етилового спирту понад 0,5 і до 8,6% включно	2 руб. 07 коп. за 1 літр
Пиво з нормативним (стандартизованим) змістом об'ємної частки етилового спирту понад 8,6%	7 руб. 45 коп. за 1 літр

Тютюн трубковий, курильний, жувальний, смоктальний, нюхальний, кальянний, за винятком тютюну, використovanого як сировина для виробництва тютюнової продукції	300 руб. 00 коп. за 1кг
Сигари	17 руб. 75 коп. за 1 штуку
Сигарілли	217 руб. 00 коп. за 1000 штук
Види підакцизних товарів	Податкова ставка (у відсотках і (або) рублях і копійках за одиницю вимірювання)
Сигарети з фільтром	100 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% розрахунковій вартості, що обчислюється виходячи з максимальної роздрібної ціни, але не менше 115 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигарети без фільтру, цигарки	45 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% розрахунковій вартості, що обчислюється виходячи з максимальної роздрібної ціни, але не менше 60 руб. 00 коп. за 1000 штук
Автомобілі легкові з потужністю двигуна до 67,5 квт (90 к.с.) включно	0 руб. 00 коп. за 0,75 квт (1 к.с.)
Автомобілі легкові з потужністю двигуна понад 67,5 квт (90 к.с.) і до 112,5 квт (150 к.с.) включно	18 руб. 00 коп. за 0,75 квт (1 к.с.)
Автомобілі легкові з потужністю двигуна понад 112,5 квт (150 к.с.), мотоцикли з потужністю двигуна понад 112,5 квт (150 к.с.)	181 руб. 00 коп. за 0,75 квт (1 к.с.)
Автомобільний бензин з октановим числом до «80» включно	2657 руб. 00 коп. за 1 тону
Автомобільний бензин з іншими октановими числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тону
Дизельне паливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тону
Моторні масла для дизельних і (або) карбюраторних (інжекторних) двигунів	2951 руб. 00 коп. за 1 тону
Прямогонний бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 тонн

Транспортний податок у РФ

Платники	Об'єкт оподаткування	Податкова база	Податковий період	Термін сплати
особи, на яких відповідно до законодавства РФ зареєстровані транспортні засоби, оподаткування, що визначається об'єктом, відповідно до ст. 358 ПК, якщо інше не передбачене ст. 357 ПК.	автомобілі, мотоцикли, моторолери, автобуси й інші самохідні машини і механізми на пневматичному і гусеничному ході, літаки, вертольоти, теплоходи, яхти, парусні судна, катери, снігоходи, мотосани, моторні човни, гідроцикли, несамохідні (буксирувані судна) і інші водні і повітряні транспортні засоби, зареєстровані в установленому порядку відповідно до законодавства Російської Федерації	<p>1) відносно транспортних засобів, що мають двигуни — потужність двигуна транспортного засобу в кіньських силах;</p> <p>1 1) відносно повітряних транспортних засобів, для яких визначається тяга реактивного двигуна, — паспортна статична тяга реактивного двигуна (сумарна паспортна статична тяга всіх реактивних двигунів) повітряного транспортного засобу на злітному режимі в земних умовах в кілограмах сили;</p> <p>2) відносно водних несамохідних (буксируваних) транспортних засобів, для яких визначається валова місткість, — валова місткість в реєстрових тоннах;</p> <p>3) відносно водних і повітряних транспортних засобів, не вказаних в п. 1, 1 1 і 2, — як одиниця транспортного засобу. Відносно транспортних засобів, вказаних в п. 1, 1 1 і 2, податкова база визначається окремо по кожному транспортному засобу. Відносно транспортних засобів, вказаних в п.3, податок</p>	календарний рік. Звітний період для платників податків, організацій — перший квартал, другий квартал, третій квартал. Законодавчі (представницькі) органи суб'єктів РФ мають право не встановлювати звітні періоди	встановлюється законами суб'єктів Російської Федерації

Ставки транспортного податку у РФ

Найменування об'єкту оподаткування	Податкова ставка (у рублях)
Автомобілі легкові з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	
до 100 к.с. (до 73,55 кВт) включно	5
понад 100 к.с. до 150 к.с. (понад 73,55 кВт до 110,33 кВт) включно	7
понад 150 к.с. до 200 к.с. (понад 110,33 кВт до 147,1 кВт) включно	10
понад 200 к.с. до 250 к.с. (понад 147,1 кВт до 183,9 кВт) включно	15
понад 250 к.с. (понад 183,9 кВт)	30
Мотоцикли і моторолери з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	
до 20 к.с. (до 14,7 кВт) включно	2
понад 20 к.с. до 35 к.с. (понад 14,7 кВт до 25,74 кВт) включно	4
понад 35 к.с. (понад 25,74 кВт)	10
Автобусів з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	
до 200 к.с. (до 147,1 кВт) включно	10
понад 200 к.с. (понад 147,1 кВт)	20
Вантажні автомобілі з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	
до 100 к.с. (до 73,55 кВт) включно	5
понад 100 к.с. до 150 к.с. (понад 73,55 кВт до 110,33 кВт) включно	8
понад 150 к.с. до 200 к.с. (понад 110,33 кВт до 147,1 кВт) включно	10
понад 200 к.с. до 250 к.с. (понад 147,1 кВт до 183,9 кВт) включно	13
понад 250 к.с. (понад 183,9 кВт)	17
Інші самохідні транспортні засоби, машини і механізми на пневматичному і гусеничному ході (з кожної кінської сили)	5
Снігоходи, мотосани з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	

до 50 к.с. (до 36,77 кВт) включно	5
понад 50 к.с. (понад 36,77 кВт)	10
Катери, моторні човни і інші водні транспортні засоби з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	
до 100 к.с. (до 73,55 кВт) включно	10
понад 100 к.с. (понад 73,55 кВт)	20
Яхти і інші парусно-моторні судна з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	
до 100 к.с. (до 73,55 кВт) включно	20
понад 100 к.с. (понад 73,55 кВт)	40
Гидроцикли з потужністю двигуна (з кожної кінської сили):	
до 100 к.с. (до 73,55 кВт) включно	25
понад 100 к.с. (понад 73,55 кВт)	50
Несамохідні (буксировані) судна, для яких визначається валова місткість (з кожної реєстрової тонни валової місткості)	20
Літаки, вертольоти і інші повітряні судна, що мають двигуни (з кожної кінської сили)	25
Літаки, що мають реактивні двигуни (з кожного кілограма сили тяги)	20
Інші водні і повітряні транспортні засоби, що не мають двигунів (з одиниці транспортного засобу)	200

Додаток № 1
до Інструкції про прибутковий податок з громадян
Форма N 1

Державній податковій інспекції по _____ вхідний № _____
_____ за алфавітом № _____
(назва інспекції)

Декларація
про доходи, одержані з 1 січня по 31 грудня 200_ року
або за інший період звітного року

Ідентифікаційний номер _____

РОЗДІЛ 1

Повідомляю, що я _____,
(прізвище, ім'я та по батькові)

проживаю за адресою _____

Телефони: квартирний _____, службовий _____

одержав у 200_ році такі доходи:

1.1. Доходи, одержані мною ЗА МІСЦЕМ ОСНОВНОЇ РОБОТИ (заробітна плата, дивіденди, премії, інші грошові та натуральні винагороди, доходи від роботи за сумісництвом, за договорами цивільно-правового характеру, авторські винагороди, а також доходи від виконання разових та інших робіт):

Місце основної роботи, де зберігається трудова книжка (повне найменування та код юридичної особи за ЄДРПОУ або ідентифікаційний номер фізичної особи)	За який час одержано дохід з _____ по _____	Сума нарахованого доходу	Сума утриманого податку
Всього	x		

1.2. Доходи, одержані мною в інших місцях НЕ ЗА МІСЦЕМ ОСНОВНОЇ РОБОТИ (за виконання робіт за сумісництвом, за договорами цивільно-правового характеру, разових та інших робіт, дивіденди, авторські винагороди):

Де одержано доходи і за що (підприємство або особа, зареєстрована як підприємець та код юридичної особи за ЄДРПОУ або ідентифікаційний номер фізичної особи)	За який час одержано доход з _____ по _____	Сума нарахованого доходу	Сума утриманого податку
Всього	x		

1.3. Доходи, одержані мною від підприємницької, приватної нотаріальної, адвокатської та іншої незалежної професійної діяльності, та інші доходи, оподаткування яких проводять податкові органи (здавання в оренду приміщень, майна та ін.):

Види діяльності за кодом КВЕД, за здійснення яких одержано доход	Сума одержаного валового доходу	Витрати, пов'язані з одержанням доходу	Сума чистого доходу	Сума податку, сплаченого авансом та утриманого підприємствами
Всього				

1.4. Доходи, які були мною одержані за кордоном або з іноземних держав:

Назва країни, в якій або з якої одержано дохід (місто, назва організації, яка виплатила дохід)	Місяць, в якому одержано дохід	Сума одержаного доходу		Сума податку, яка сплачена (утримана за кордоном)	
		в іноз. валюті	в укр. грн	в іноз. валюті	в укр. грн
Всього					

З метою усунення подвійного оподаткування ПОДАЮ висновок про сплату податку в _____ (назва країни), стверджений податковим органом цієї країни.

РОЗДІЛ 2

Повідомляю, що відповідно до чинного законодавства, я маю право на такі пільги по прибутковому податку:

2.1. На виключення п'яти (десяти, п'ятнадцяти) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за _____ місяців в сумі _____ грн.

Підстава для виключення _____.

2.2. На зменшення сукупного доходу на дітей віком до 16 років за _____ місяців в сумі _____ грн.

Відомості про дітей віком до 16 років:

№	Прізвище, ім'я	Рік і місяць народження

2.3. На виключення доходів, направлених мною у джерела їх одержання на придбання акції та інвестованих на реконструкцію і розширення виробництва суб'єктів підприємницької діяльності в загальній сумі _____ грн. Відповідні підтвердження додаються.

2.4. На виключення сум, які не перевищують чотири відсотки від суми задекларованого сукупного оподаткованого доходу за звітний рік, направлених мною до благодійних установ та організацій грн. Документи, що стверджують ці витрати, додаються.

2.5. На виключення сум, перерахованих мною коштів на пенсійні рахунки в уповноважених холдинговою компанією «Київміськбуд» банках на загальну суму _____ грн. Документи, що стверджують ці витрати, додаються.

РОЗДІЛ 3

3.1. З урахуванням наведених вище даних, вважаю, що мій доход, з якого необхідно сплатити прибутковий податок за 200_ рік, становить _____ грн.

3.2. Одночасно повідомляю, що в наступному 200_ році я передбачаю одержати оподатковуваний сукупний дохід _____ грн.

РОЗДІЛ 4

Відомості про власність та земельні ділянки

Перелік власності	Місцезнаходження	Вартість за даними інвентарбюро (грн)	Площа виділеної земельної ділянки (в кв. м)
1. Житловий будинок			
2. Власна квартира			
3. Дачний будинок			
4. Земельні ділянки			

5. Транспортні засоби (легкові, вантажні автомобілі, мотоцикли, моторні човни):

Марка _____ Модель _____
Потужність двигуна _____

Правильність, зазначених у цій декларації відомостей,
СТВЕРДЖУЮ _____

(підпис, дата)

Перелік

сум витрат, що включаються до складу податкового кредиту згідно із статтею 5 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (до декларації про доходи, одержані з 1 січня по 31 грудня 2006 року)

Прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку _____

Ідентифікаційний номер платника податку _____

Резидентство _____

Витрати, фактично понесені платником податку протягом 2006 року	Код рядка	Реквізити документів, які підтверджують витрати	Сума (грн)
1	2	3	4
Сума коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не є більшим п'яти відсотків від суми його загального оподатковуваного доходу, отриманого протягом звітного податкового року	01		
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, але не більше суми, розмір якої не перевищує суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень, у розрахунку за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року. У 2006 році цей розмір становив 680 грн. на місяць (483 грн. x 1,4)	02		

<p>Сума витрат платника податку на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій та пенсійних внесків страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, установі банку за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, яка не перевищує (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування):</p>	03		
<p>а) при страхуванні платника податку або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом платника податку або на банківський пенсійний депозитний рахунок чи за їх сукупністю — суму, визначену у розмірі, що не перевищує суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень, у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування. У 2006 році цей розмір становив 680 грн. на місяць (483 грн. x 1,4);</p>			
<p>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 на користь такого члена сім'ї чи за їх сукупністю — 50 відсотків суми, визначеної у підпункті а) у розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї (у 2006 році — 340 грн.)</p>			
<p>Суми витрат платника податку із: (р. 04.1 + 04.2)</p>	04	X	
<p>штучного запліднення незалежно від того, перебуває він у відносинах шлюбу з донором чи ні</p>	04.1		

оплати вартості державних послуг, включаючи сплату державного мита, пов'язаних з усиновленням дитини	04.2		
Частина суми процентів за іпотечним кредитом, сплачених платником податку, яка розраховується за правилами, визначеними згідно із статтею 10 Закону 889	05		
Всього витрат (06 = 01 + 02 + 03 + 04+ 05)	06		

Наведена інформація є достовірною

**особистий підпис фізичної
особи – платника податку**
« ____ » _____ 2007 р.

**особистий підпис особи, уповно-
важеної на заповнення декларації**
« ____ » _____ 2007 р.

врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості	02.3 K4	
Скоригований валовий дохід (01 ± 02)	03	
Валові витрати, у тому числі:	04	
витрати на придбання товарів (робіт, послуг), крім визначених у 04.11	04.1	
убуток балансової вартості запасів	04.2 K1	
витрати на оплату праці	04.3	
сума страхового збору (внесків) до фондів державного загальнообов'язкового страхування	04.4	
сума внесків на довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення	04.5	
сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім визначених у 04.4	04.6 P1	
витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів	04.7 K2	
добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг)	04.8 P2	
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	04.9	
витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин	04.10 K1	
85% витрат від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у офшорних нерезидентів	04.11 P3	
сума витрат зі страхування (крім витрат з довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, зазначених у р. 04.5 декларації)	04.12 K1/1	
інші витрати, крім визначених у 04.1 ÷ 04.12	04.13	
Коригування валових витрат, у тому числі: (± 05.1 ± 05.2 + 05.3)	05	
зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)	05.1	
самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів	05.2	
врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості	05.3 K4	
Скориговані валові витрати (04 ± 05)	06	

1	2	3
Сума амортизаційних відрахувань	07 K1	
Об'єкт оподаткування позитивний (+) від'ємний (-) ($\pm 03 - (\pm 06) - 07$)	08	
Балансові збитки, не компенсовані прибутками до 01.01.2003	09	
Прибуток, звільнений від оподаткування	10 K5	
Прибуток, що підлягає оподаткуванню, у тому числі: (08 – 09 – 10)	11	
за базовою ставкою	11.1	
за пільговою ставкою* _____%	11.2	
Нарахована сума податку** , у тому числі:	12	
за базовою ставкою	12.1	
за пільговою ставкою	12.2	
Зменшення нарахованої суми податку	13 K6	
Податкове зобов'язання звітного періоду** (12 – 13)	14	
Сума нарахованого податку за попередній податковий період поточного року	15	
Сума надміру сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати)***	16	
Сума податку до сплати (позитивне значення 14 – 15 – 16)	17	

* Пільгові ставки зазначаються платником самостійно.

** У разі позитивного значення.

*** Не заповнюється при заповненні рядка 18 декларації.

Сума надміру сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати), яка підлягає поверненню на поточний рахунок платника податку в банку-резиденті	18	
---	-----------	--

Додаткові показники.

Суми податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків), у тому числі:	19	
з доходів фізичних осіб, нарахованих у вигляді процентів	19.1 K7	
з нерезидентів (крім 19.3)	19.2	
з фрахту	19.3	
Авансові внески, нараховані на суму дивідендів та прирівняних до них платежів	20	

Дивіденди та прирівняні до них платежі, що сплачуються до бюджету державними некорпоративними, казенними або комунальними підприємствами	21	
Сума штрафу, самостійно нарахованого у зв'язку з виправленням помилок	22	
Пеня, нарахована у зв'язку з урегулюванням сумнівної (безнадійної) заборгованості	23 К4	

До декларації додаються (потрібне позначити):

Додатки до рядків	К1/1	К1/2	К2	К3	К4	К5	К6	К7	Р1	Р2	Р3	Р4
-------------------	-------------	-------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Пояснення (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності на		аркуш
---	--	-------

Інформація, наведена в декларації, додатках, поясненнях (розкриттях), є достовірною.

_____. _____. 2000 р.

Дата заповнення декларації (дд.мм.рррр)

Керівник підприємства

ініціали та прізвище

підпис

Ідентифікаційний податковий номер

Головний бухгалтер

ініціали та прізвище

підпис

М. П.

Ідентифікаційний податковий номер

Ця частина податкової декларації заповнюється службовими особами ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності " ____ " _____ 200_ року	_____
_____	служба особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище)
За результатами камеральної перевірки декларації (потрібне позначити):	
порушень (помилек) не виявлено	складено акт від " ____ " _____ 200_ року № ____
" ____ " _____ 200_ року	_____
	служба особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище)

Додаток К1/1
до рядків 01.2, 01.5, 04.2, 04.10, 04.12 та 07 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								Податковий період 20 _____ року			
								1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік

Таблиця 1

Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів

Показники	Код рядка	На початок звітного року	Запаси, використані не в господарській діяльності	На кінець звітного періоду	Приріст «-» Убуток «+» (3 - 4 - 5)
1	2	3	4	5	6
Балансова вартість запасів усього, у тому числі: (сума рядків А1 ÷ А7 відповідної граfi)	А				
на складах (місцях зберігання)	А1				
у незавершеному виробництві	А2				
у готовій продукції	А3				
малоцінні та швидкозношувані предмети на складах	А4				
на оптових складах (місцях зберігання)	А5				
у роздрібній торгівлі	А6				
матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності більше 365 календарних днів та вартість яких не перевищує 1000 грн.	А7				

Метод (методи) оцінки убутку запасів (потрібне позначити):

ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів	вартості запасів перших за часом надходжень (ФІФО)
середньозваженої вартості однорідних запасів	нормативних затрат ціни продажу запасів

Розрахунок амортизаційних відрахувань

Код рядка	Показники	Балансова вартість на початок розрахункового кварталу	Амортизаційні відрахування	
			Розрахунковий квартал	Звітний період на-ростаючим підсумком
1	2	3	4	5
Б1	Основні фонди групи 1 з нормою амортизації 2 відсотки			
Б2	Основні фонди групи 2 з нормою амортизації 10 відсотків			
Б3	Основні фонди групи 3 з нормою амортизації 6 відсотків			
Б4	Основні фонди групи 4 з нормою амортизації 15 відсотків			
Б5	Основні фонди групи 1 з нормою амортизації нижче 2 відсотків			
Б6	Основні фонди групи 2 з нормою амортизації нижче 10 відсотків			
Б7	Основні фонди групи 3 з нормою амортизації нижче 6 відсотків			
Б8	Основні фонди групи 4 з нормою амортизації нижче 15 відсотків			
В	Нематеріальні активи			
07	Загальна сума амортизаційних відрахувань, що відображається у рядку 07 декларації (сума рядків з Б1 до Б8 та рядку В граfi 5)			

Таблиця 3

**Витрати на поліпшення основних фондів,
що включаються до складу валових витрат**

Об'єкти поліпшення	Код рядка	Сукупна балансова вартість на початок звітного року	Сума на звітний рік (ліміт)	Фактичні обсяги поліпшень наростаючим підсумком			
				1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні фонди	4.10						

Таблиця 4

Прибуток від продажу землі

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Прибуток від продажу землі, у тому числі: (01.5.1 – 01.5.2 x 01.5.3)	01.5	
сума доходу, отримана при продажу землі	01.5.1	
сума витрат, пов'язана із купівлею землі	01.5.2	
коефіцієнт індексації витрат, визначений за нормами підпункту 8.3.3 Закону	01.5.3	

Таблиця 5

Витрати зі страхування

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Сума витрат зі страхування (крім витрат з довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, зазначених у р. 04.5 декларації), у тому числі:	04.12	
сума витрат за обов'язковими видами страхування	04.12.1	
сума витрат за іншими видами страхування, що включаються до складу валових витрат платника (не більше значення рядка 06 декларації за звітний період, обчисленого без урахування значення рядка 04.12.2 цієї таблиці x 5 / 95)	04.12.2	

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства _____ підпис _____ прізвище

Головний бухгалтер _____ підпис _____ прізвище

М. П.

Додаток К1/2
до рядків 04.10 та 07 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	Податковий період 20 _____ року														
<table border="1" style="width: 100%; height: 15px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>											<table border="1" style="width: 100%; height: 15px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; padding: 2px;">1 квартал</td> <td style="width: 25%; padding: 2px;">Півріччя</td> <td style="width: 25%; padding: 2px;">3 квартали</td> <td style="width: 25%; padding: 2px;">Рік</td> </tr> </table>	1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік												

Таблиця 1

Розрахунок амортизації витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин

Код рядка	Показники	Первісна вартість	Амортизаційні відрахування звітного періоду нарастаючим підсумком
1	2	3	4
1	Витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, крім нафтогазових свердловин*	X	
2	Витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин з нафтогазових свердловин* (2.1 + 2.2 + ... + 2.п)	X	
2.1	Свердловина** _____		
2.2			
2.п			
07	Загальна сума амортизаційних відрахувань, що відображається у рядку 07 декларації (сума рядків 1–2 графи 4)		

Таблиця 2.

**Витрати на поліпшення нафтогазових свердловин,
що включаються до складу валових витрат**

Код рядка	Об'єкти поліпшення	Сума на звітний рік (ліміт)	Фактичні обсяги поліпшень нарастаючим підсумком			
			1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1	2	3	4	5	6	7
1	Свердловина**					
2						
n						
04.10	Загальна сума поліпшень, що включається до рядка 04.10 декларації (сума рядків 1 ÷ n відповідної графи)					

* Надаються довідкові відомості.

** Реквізити свердловини зазначаються платником податку за даними обліку.

Таблиця 3

**Довідкові відомості (у розрізі окремого родовища, окремої шахти,
свердловини, крім нафтогазової)**

Код рядка	Окремий об'єкт групи (родовище, кар'єр, шахта, свердловина)	Балансова вартість об'єкта групи на початок звітнього року	Обсяг фактично видобутих корисних копалин за звітний період	Загальний розрахунковий обсяг родовища
1	2	3	4	5
1				
2				
n				

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства _____ підпис _____ прізвище

Головний бухгалтер _____ підпис _____ прізвище

М. П.

Додаток К2
до рядків 01.3 та 04.7 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ							

Податковий період 20__ року			
1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік

Таблиця 1

Доходи та витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів

Показники	Код рядка	1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1	2	3	4	5	6
Валові доходи від виконання довгострокових договорів, у тому числі: (01.3.1 ± 01.3.2)	01.3				
сума доходу, нарахованого у зв'язку з виконанням довгострокових договорів	01.3.1				
сума збільшення (+) зменшення (-) валових доходів у зв'язку з перерахунком податкових зобов'язань за завершеними довгостроковими договорами	01.3.2				
Сума фактичних витрат, пов'язаних із виконанням довгострокових договорів	04.7				

Таблиця 2

Додаткова інформація

Сума авансів або передоплат, не віднесених для цілей оподаткування до складу валового доходу звітного періоду	1				
Кількість договорів, за якими провадився розрахунок доходів та витрат, у тому числі договори:	2				
за якими продовжується їх виконання	2.1				
виконання яких завершено	2.2				

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства

_____ підпис

_____ прізвище

М. П.

Головний бухгалтер

_____ підпис

_____ прізвище

Додаток КЗ
до рядка 01.4 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	Податковий період 20__ року														
<table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>											<table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; text-align: center;">1 квартал</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">Півріччя</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">3 квартали</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">Рік</td> </tr> </table>	1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік												

Розрахунок фінансових результатів операцій з цінними паперами та деривативами

ПОКАЗНИКИ	Код ряд-ка	Сума
Прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами, у тому числі: (сума позитивних значень рядків 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7)	01.4	
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з акціями та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами, у тому числі: (1.1 – 1.2 – 1.3)	1	
доходи звітного періоду	1.1	
витрати звітного періоду	1.2	
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	1.3	
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з облігаціями, у тому числі: (2.1 – 2.2 – 2.3)	2	
доходи звітного періоду	2.1	
витрати звітного періоду	2.2	
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	2.3	
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з векселями, у тому числі: (3.1 – 3.2 – 3.3)	3	
доходи звітного періоду	3.1	
витрати звітного періоду	3.2	
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	3.3	
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з деривативами, у тому числі: (4.1 – 4.2 – 4.3)	4	
доходи звітного періоду	4.1	
витрати звітного періоду	4.2	

від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	4.3	
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з іпотечними сертифікатами (іпотечними сертифікатами участі та іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю), у тому числі: (5.1 – 5.2 – 5.3)	5	
доходи звітного періоду	5.1	
витрати звітного періоду	5.2	
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	5.3	
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій із сертифікатами фондів операцій з нерухомістю, у тому числі: (6.1 – 6.2 – 6.3)	6	
доходи звітного періоду	6.1	
витрати звітного періоду	6.2	
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	6.3	
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з іншими цінними паперами, у тому числі: (7.1 – 7.2 – 7.3)	7	
доходи звітного періоду	7.1	
витрати звітного періоду	7.2	
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	7.3	

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства _____ підпис _____ прізвище _____ М. П.
Головний бухгалтер _____ підпис _____ прізвище _____

Додаток К5
до рядка 10 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	Податковий період 20__ року														
<table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>											<table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; text-align: center;">1 квартал</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">Півріччя</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">3 квартали</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">Рік</td> </tr> </table>	1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік												

Таблиця 1

Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Прибуток, звільнений від оподаткування, у тому числі*: (10.1 + 10.2 + 10.3)	10	
на підставі «А» (A1 – A2 – A3)	10.1	
Доходи від діяльності, що не оподатковується на підставі «А», у тому числі:	A1	
приріст балансової вартості запасів	A1.1	
Витрати, понесені у зв'язку з отриманням доходів рядка A1, у тому числі:	A2	
убуток балансової вартості запасів	A2.1	
Амортизаційні відрахування, які відносяться до діяльності «А»	A3	
на підставі «Б» (B1 – B2 – B3)	10.2	
Доходи від діяльності, що не оподатковується на підставі «Б», у тому числі:	B1	
приріст балансової вартості запасів	B1.1	
Витрати, понесені у зв'язку з отриманням доходів рядка B1, у тому числі:	B2	
убуток балансової вартості запасів	B2.2	
Амортизаційні відрахування, які відносяться до діяльності «Б»	B3	

* Підставу «Б» надано для прикладу, заповнюється від «А» до «Я» за наявності законодавчих підстав.

Таблиця 2

Підстави для застосування пільги

Підстава	Норма Закону України	Підпункт (частина)	Пункт	Стаття
А				
Б				
.....				
Я				

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства _____ підпис _____ прізвище _____ М. П.
 Головний бухгалтер _____ підпис _____ прізвище _____

Додаток К6
до рядка 13 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	Податковий період 20__ року				
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; padding: 2px;">1 квартал</td> <td style="width: 25%; padding: 2px;">Півріччя</td> <td style="width: 25%; padding: 2px;">3 квартали</td> <td style="width: 25%; padding: 2px;">Рік</td> </tr> </table>	1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік		

Таблиця 1

Зменшення нарахованої суми податку

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Зменшення податкових зобов'язань, у тому числі: (сума з р. 13.1 до р. 13.4 + р. 13.5.1)	13	
вартість торгових патентів, придбаних у звітному періоді, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку	13.1*	
податок, сплачений з прибутку (крім пасивного), отриманого за кордоном (не більший за визначений граничний розмір заліку)	13.2	
податок, сплачений з пасивного прибутку за кордоном, у разі наявності міжнародного договору	13.3	
сума податку, нарахованого платником за місцезнаходженням його філії (у разі сплати консолідованого податку)	13.4	
сума сплачених авансових внесків при виплаті дивідендів (прирівняних до них платежів) та перевищення суми таких внесків над нарахованою сумою податку минулих податкових періодів, у тому числі:	13.5	
сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку	13.5.1	
залишок суми, що підлягає перенесенню на наступні звітні періоди	13.5.2	

Таблиця 2

Розрахунок податку, що сплачується за місцем розташування філій

Підрозділи платника податку	Код рядка	Валові витрати	Амортизація	Сума гр. 3 + гр. 4	Питома вага гр. 5: гр. 5 р. 12	Нарахована сума податку** гр. 7 р. 12 x гр. 6
1	2	3	4	5	6	7
Платник податку за консолідованою декларацією	12				X	
Філії платника податку в цілому, у тому числі:	13.4***					
Філія	13.4.1					
Філія	13.4.2					
Філія	13.4.n					

Таблиця 3

Розрахунок вартості придбаних торгових патентів, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді, що враховується у зменшення податкового зобов'язання (А + Б + В + Г)	13.1*	
Валові доходи, отримані від здійснення торговельної діяльності, у тому числі:	A1	
приріст балансової вартості запасів	A1.1	
Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку A1, у тому числі:	A2	
убуток балансової вартості запасів	A2.1	
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	A2.2****	
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення торговельної діяльності	A3	

Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) ($A1 - A2 - A3$)	A4	
Податок з прибутку, отриманого від здійснення торговельної діяльності (позитивне значення / $A4 \times 0,25$ /)	A5	
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення торговельної діяльності	A6	
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення торговельної діяльності , що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (A6, але не більше значення A5)	A	
Валові доходи, отримані від здійснення діяльності з надання побутових послуг, у тому числі:	B1	
приріст балансової вартості запасів	B1.1	
Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку B1, у тому числі:	B2	
убуток балансової вартості запасів	B2.1	
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	B2.2****	
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення діяльності з надання побутових послуг	B3	
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) ($B1 - B2 - B3$)	B4	
Податок з прибутку, отриманого від здійснення діяльності з надання побутових послуг (позитивне значення / $B4 \times 0,25$ /)	B5	
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання побутових послуг	B6	
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання побутових послуг , що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (B6, але не більше значення B5)	B	
Валові доходи, отримані від здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями, у тому числі:	B1	

приріст балансової вартості запасів	B1.1	
Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку B1, у тому числі:	B2	
убуток балансової вартості запасів	B2.1	
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	B2.2****	
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями	B3	
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) (B1 – B2 – B3)	B4	
Податок з прибутку, отриманого від здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями (позитивне значення /B4 X 0,25/)	B5	
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями	B6	
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями , що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (B6, але не більше значення B5)	B	
Валові доходи, отримані від здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу, у тому числі:	Г1	
приріст балансової вартості запасів	Г1.1	
Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку Г1, у тому числі:	Г2	
убуток балансової вартості запасів	Г2.1	
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	Г2.2****	
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу	Г3	
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) (Г1 – Г2 – Г3)	Г4	
Податок з прибутку, отриманого від здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу (позитивне значення /Г4 X 0,25/)	Г5	

Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу	Г6	
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу , що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (Г6, але не більше значення Г5)	Г	

* Сума рядка 13.1 табл. 3 відображається у рядку 13.1 табл. 1.

** У рядку 12 графи 7 відображається показник рядка 12 декларації, зменшений на суму рядків 13.1–13.3 та 13.5.1 табл. 1 цього додатка.

*** Сума рядка 13.4 графи 7 табл. 2 відображається у рядку 13.4 табл. 1.

**** Уперше може бути заповнено в цьому додатку, який подається разом з декларацією за перший квартал 2006 року, та відображене від'ємне значення об'єкта оподаткування 2005 року.

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства	_____	_____	М. П.
	підпис	прізвище	
Головний бухгалтер	_____	_____	
	підпис	прізвище	

Додаток К7
до рядка 19.1 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	Податковий період 20__ року												
<table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> </tr> </table>									<table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%; text-align: center;">1 квартал</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">Півріччя</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">3 квартали</td> <td style="width: 25%; text-align: center;">Рік</td> </tr> </table>	1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік										

Таблиця 1

Розрахунок податку з доходів фізичних осіб, нарахованих у вигляді процентів

Показники	Код рядка	Сума
Загальна сума утриманого податку з доходів фізичних осіб, нарахованих у вигляді процентів (А1 x СП*)	19.1	
Загальна сума нарахованих процентів	А1	

* СП – ставка податку

Таблиця 2

Розрахунок відрахувань до Державного бюджету України оператора державної лотереї

Відрахування до Державного бюджету України (Б1 x Б3, але не менш як (Б1 – Б2) x 0,25)	Б	
Доходи від проведення державної грошової лотереї (продажу лотерейних шансів)	Б1	
Відрахування до призового фонду не менш як (Б1 x 0,5)	Б2	
Норматив відрахувань до Державного бюджету України, % від Б1	Б3	

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства	_____	_____	
	підпис	прізвище	
Головний бухгалтер	_____	_____	М. П.
	підпис	прізвище	

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Звітний рік 200

**Суми нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів),
що включаються до валових витрат**

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Суми нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), у тому числі:	4.6	
акцизний збір	4.6.1	
мито	4.6.2	
державне мито	4.6.3	
плата за землю (земельний податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності)	4.6.4	
рентні платежі	4.6.5	
податок з власників транспортних засобів, самохідних машин і механізмів	4.6.6	
збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	4.6.7	
збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	4.6.8	
збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	4.6.9	
збір за спеціальне використання природних ресурсів	4.6.10	
збір за забруднення навколишнього природного середовища	4.6.11	
збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	4.6.12	
єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України	4.6.13	
збір за використання радіочастотного ресурсу України	4.6.14	
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу нерухомого майна	4.6.15	
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу іноземної валюти	4.6.16	

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу ювелірних виробів	4.6.17	
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу легкових автомобілів	4.6.18	
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового зв'язку	4.6.19	
збір за проведення гастрольних заходів	4.6.20	
судовий збір	4.6.21	
податок з реклами	4.6.22	
комунальний податок	4.6.23	
ринковий збір	4.6.24	
збір за право використання місцевої символіки	4.6.25	
збір за право проведення кіно- і телезйомок	4.6.26	
збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей	4.6.27	
збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	4.6.28	

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства _____ підпис _____ прізвище _____ М. П.
Головний бухгалтер _____ підпис _____ прізвище _____

Додаток Р2
до рядка 04.8 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ										Звітний рік	2	0	0
--------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-------------	---	---	---

Витрати на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (виконання робіт, надання послуг)

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Загальна сума витрат платника на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (виконання робіт, надання послуг), що включаються до валових витрат (р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4 + р. 5)	04.8	
Частина суми, зазначеної у рядку В, що не перевищує суми (А x 0,05), зменшена на суму (А x 0,02)	1	
Сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, але не більше 10 відсотків від показника, зазначеного в рядку А (підпункт 5.2.3 Закону)	2	
Сума витрат, пов'язаних з безоплатним наданням вугілля (підпункт 5.2.11 Закону)	3	
Сума коштів (вартість майна), добровільно перерахована (передана) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, але не більше 0,2 відсотка від показника, зазначеного в рядку Б (підпункт 5.2.17 Закону)	4	
Частина суми, зазначеної у рядку Г, що не перевищує суми (А x 0,1), зменшена на суму (А x 0,02)	5	
Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року	А	
Фонд оплати праці платника податку в розрахунку за звітний рік	Б	
Сума перерахованих коштів та/або вартість переданих товарів (виконаних робіт, наданих послуг), у тому числі: (В1 + В2)	В	
до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування (підпункт 5.2.2 Закону)	В1	
до неприбуткових організацій, визначених у пункті 7.11 Закону, а також суми коштів, що перераховані юридичним особам – засновникам постійно діючого третейського суду (підпункт 5.2.2 Закону)	В2	

Сума коштів та/або вартість майна, добровільно перерахована (передана) з метою охорони культурної спадщини (підпункт 5.2.13 Закону)	Г	
---	---	--

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства	_____	_____	М. П.
	підпис	прізвище	
Головний бухгалтер	_____	_____	
	підпис	прізвище	

Додаток РЗ
до рядка 04.11 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Звітний рік

**Розрахунок валових витрат при здійсненні операцій з нерезидентом,
що має офшорний статус**

Код рядка	Реквізити договору (контракту), назва та місцезнаходження офшорного нерезидента	Загальні ви- трати з при- дбання товарів (робіт, послуг) в офшорного нерезидента	Витрати, які включають- ся до валових витрат покупця, гр. 3 x 0,85
1	2	3	4
1	----- ----- -----		
2	----- ----- -----		
3	----- ----- -----		
	----- ----- -----		
n	----- ----- -----		
04.11	Частина вартості товарів (робіт, послуг), що відображається у рядку 04.11 декларації (сума рядків 1 ÷ n гр. 4)		

Наведена інформація є достовірною.

Керівник підприємства _____ підпис _____ прізвище

Головний бухгалтер _____ підпис _____ прізвище

М. П.

*Додаток
до Порядку складання декларації з
податку на прибуток підприємства*

1	Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок									
2	Звітний період, за який виправляються помилки (потрібне позначити)									
	2	0	0	рік	1	квартал	Півріччя	3	квартали	Рік
3	Повна назва платника податку							<input type="checkbox"/> Юридична особа <input type="checkbox"/> Інша категорія платника		
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ				Код виду економічної діяльності (КВЕД)					
5	Місцезнаходження платника податку:						Поштовий індекс			
							Телефон			
							Факс*			
							E-mail*			
6	До державної податкової інспекції (адміністрації) в									

* За бажанням платника податку.

Одиниця виміру: грн, без копійок, з відповідним округленням за загально-новстановленими правилами (у разі виправлення помилок за податковий період, починаючи з податкового періоду, – перший квартал 2006 року).

Показники	Код рядка	Загальна сума
1	2	3
Доходи не враховані (+), зайво враховані (-) в обчисленні валового доходу попереднього звітного періоду, у тому числі за кодами рядків декларації, у якій було допущено помилки*:	1	
код		
сума (±)		
Витрати не враховані (+), зайво враховані (-) в обчисленні валових витрат попереднього звітного періоду, у тому числі за кодами рядків декларації, у якій було допущено помилки*:	2	
код		
сума (±)		
Амортизаційні відрахування не враховані (+), зайво враховані (-) в обчисленні амортизації попереднього звітного періоду	3	
Сума заниженого (+) або завищеного (-) об'єкта оподаткування	4	
Ставка оподаткування, що діяла на момент допущення помилки, у відсотках	5	
Сума помилки, допущеної при зменшенні податкових зобов'язань, у тому числі за кодами рядків декларації, у якій було допущено помилки*:	6	
код		
сума (±)		
Сума недоплати (+) або переплати (-), нарахованої у зв'язку з виправленням помилки	7	
Сума податкового зобов'язання звітного періоду, при розрахунку якого виявлена помилка	7.1	
Сума виправленого (вірного) податкового зобов'язання звітного періоду, при розрахунку якого виявлена помилка	7.2	
Сума штрафів, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки**	8	
Помилки, допущені при заповненні рядків 19 - 23 декларації	9	-
код		
сума (±)		

* Коди рядків із сумами виявлених помилок вписуються платником податку самостійно.

** Заповнюється у разі, якщо рядок 7 має позитивне значення.

Пояснення (розкриття) до уточнюючого розрахунку на	аркушах
--	---------

Зворотний бік форми розрахунку

Інформація, наведена в уточнюючому розрахунку та поясненнях (розкриттях), є достовірною.

		.			.	2	0	0			р.
--	--	---	--	--	---	---	---	---	--	--	----

Дата заповнення розрахунку (дд.мм.рррр)

Керівник підприємства	_____
-----------------------	-------

												ініціали та прізвище підпис
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-----------------------------

Ідентифікаційний податковий номер	_____
-----------------------------------	-------

М. П.

Головний бухгалтер	_____
--------------------	-------

												ініціали та прізвище підпис
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-----------------------------

Ідентифікаційний податковий номер	_____
-----------------------------------	-------

Ця частина заповнюється службовими особами ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	«__» ____ 200_ року
--	---------------------

службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище)

За результатами камеральної перевірки уточнюючого розрахунку (потрібне зазначити):
--

Порушень (помилوک) не виявлено	Складено акт від «__» ____ 200_ року № __
--------------------------------	--

«__» _____ 200_ року.	службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище)
-----------------------	---

№ з/п	Назва філії	Валові витрати	Аморти-заційні відрахування	Усього (гр. 3 + гр. 4)	Питома вага валових витрат і аморти-заційних відраху-вань філії у загальних валових витратах і аморти-заційних відраху-ваннях платника податку (гр. 5 / гр. 1) (%)	Податкове зобов'язання з консолі-дованого податку на прибуток підприємства	Податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємства (гр. 6 x гр. 7 р. 1: 100)	Податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємства за попередній податковий період поточного року	Податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємства за останній календарний квартал звітного періоду (гр. 8 – гр. 9)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	У цілому по підприємству				100		X	X	X
2	За місцезнаходженням філії					X			

Самостійне виправлення помилок**:

A	Нараховано податку за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється (гр. 10 розрахунку, що уточнюється)	
B	Сума податку (недоплата), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки за _____ 200_ рік (року), якщо $гр. 10 > р. А$ ($гр. 10 - р. А$)	
C	Сума штрафу від суми недоплати ($р. В \times \text{«розмір штрафу»}$: 100)	
D	Сума податку (переплата), яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки за _____ 200_ рік (року), якщо $гр. 10 < р. А$ ($р. А - гр. 10$)	

** Заповнюється у разі уточнення показників розрахунку відповідно до пункту 5.1 статті 5 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі – Закон № 2181). Сума штрафу (рядок С) нараховується платником самостійно згідно із пунктом 17.2 статті 17 Закону № 2181.

Відповідно до частини третьої пункту 5.1 статті 5 та підпункту «б» пункту 17.2 статті 17 Закону № 2181 до цього розрахунку додається(ються) уточнюючий(і) розрахунок(ки) за «_____» (минулий(і) період(и)).

Наведена інформація є вірною

Керівник підприємства	_____ (підпис)	(прізвище)	М. П.
Головний бухгалтер	_____ (підпис)	(прізвище)	
Керівник філії	_____ (підпис)	(прізвище)	

Ця частина розрахунку заповнюється службовими особами ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	
Дата «__» _____ 200_ року	

Службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище)	
За результатами перевірки розрахунку:	
складено акт від «__» _____ 200_ року № _____	порушень (помил- лок) не виявлено
(непотрібне закреслити)	
«__» _____ 200_ року _____	
Службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище) прізвище	

Додаток 23

до пункту 11.11 Інструкції про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України

Міністерство, інший центральний орган виконавчої влади _____
 Організація _____
 Місцезнаходження (місце проживання) _____
 _____ тел. _____
 Форма власності _____
 Код за ЄДРПОУ _____
 Обрана система оподаткування _____

 N реєстрації платника _____
 N п/рахунку _____
 Назва банку _____
 МФО _____

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу за звітний період _____
 Середня чисельність працівників, які виконували роботи за договорами цивільно-правового характеру _____
 Кількість застрахованих осіб у звітному періоді _____

Розрахунок суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, що підлягають сплаті за _____ місяць 200_ року

Розрахунок подається платником до органів Пенсійного фонду України протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця

(грн.)

№ з/п	Назва показника	Сума
1	2	3
	I розділ За період з 01.01.2004	
1	Сума рядків 1.1 та 1.2	
1.1	Загальна сума фактичних витрат на оплату праці та інших виплат, пов'язаних з відносинами трудового найму	
	у т. ч.:	
1.1.1	а) сума оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності	
1.1.2	б) сума допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	
1.2	Суми доходу, що розподіляється між членами колективних, орендних підприємств, сільськогосподарських кооперативів, фермерських господарств	
2	Фактичні витрати на оплату праці, суми перших п'яти днів тимчасової непрацездатності та суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та суми доходу, що розподіляються між членами колективних, орендних підприємств, сільськогосподарських кооперативів	
2.1	для 33,2 %	
2.1.1	у т. ч. для 33,2 % суми винагород за угодами цивільно-правового характеру платників фіксованого сільськогосподарського податку	
2.2	для 4 %	
2.3	для 42 %	
3	Нараховано, усього (рядки 3.1 + 3.2)	
3.1	Нараховано (крім платників фіксованого сільськогосподарського податку), усього (рядки 3.1.1 + 3.1.2 + 3.1.3)	
3.1.1	33,2 %	
3.1.2	4 %	
3.1.3	42 %	
3.2	Нараховано платниками фіксованого сільськогосподарського податку, усього (відповідає сумі рядків 3.2.1.1 + 3.2.2)	
3.2.1	33,2 %	
3.2.1.1	у т. ч. 33,2 % суми винагород за угодами цивільно-правового характеру	
3.2.2	13,28 % (рядок 2.1 - рядок 2.1.1) x 13,28 %	

4	Загальний оподатковуваний дохід (заробітна плата), з якого утримуються внески із застрахованих осіб	
5	Утримано 0,5 - 5 %	
6	Сума, на яку збільшено внески у зв'язку з виправленням помилки в період після 01.01.2004	
6.1	32 %, 32,3 %, 31,8 %, 33,2 %, 4 %, 42 %, 6,4 %, 6,46 %, 13,28 %	
6.2	0,5 - 5 %	
7	Сума, на яку зменшено внески у зв'язку з виправленням помилки в період після 01.01.2004	
7.1	32 %, 32,3 %, 31,8 %, 33,2 %, 4 %, 42 %, 6,4 %, 6,46 %, 13,28 %	
7.2	0,5 - 5 %	
	Зміст помилки	
8	Загальна сума страхових внесків за розділом I (рядки 3 + 5 + 6 - 7)	
8.1	32 %, 32,3 %, 31,8 %, 33,2 %, 4 %, 42 %, 6,4 %, 6,46 %, 13,28 % (рядки 3 + 6.1 - 7.1)	
8.2	0,5 - 5 % (рядки 5 + 6.2 - 7.2)	
	II розділ*	
	Розрахунки за внесками (зборами) за період до 01.01.2004	
1	Одержаний фонд оплати праці у звітному місяці	
2	Підлягає сплаті внесків (збору) згідно з графою 4 додатка до розрахунку, усього	
2.1	32 %	
2.2	4 %	
2.3	42 %	
2.4	1 - 5 %	
3	Сума, на яку збільшено внески (збір) у зв'язку з виправленням помилки за період до 01.01.2004	
4	Сума, на яку зменшені внески у зв'язку з виправленням помилки за період до 01.01.2004	
	Зміст помилки	
5	Загальна сума внесків (збору) за розділом II (рядки 2 + 3 - 4)	

III розділ**

Суми, нараховані у звітному базовому періоді за минулі та майбутні місяці, на які нараховуються страхові внески

Назва місяця	Сума за минулий період	Сума за майбутній період

М. П.

Керівник

(прізвище та ініціали)

Головний бухгалтер

(прізвище та ініціали)

"__" _____ 200_ р.

Відмітка про результати камеральної перевірки працівника органу ПФУ:

Підпис _____

"__" _____ 200_ р.

* Заповнюється платниками, які визначали своє зобов'язання за виплаченою заробітною платою.

** Заповнюється платниками, які включають зазначені суми в розрахунок за звітний базовий період.

**Додаток до розрахунку суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування,
що підлягають сплаті за _____ місяць 200_ року**

I. Розділ*

Сума заборгованості з виплати заробітної плати на початок звітного періоду _____ грн.

(Кредитове сальдо рах. 661)

Сума заборгованості з виплати заробітної плати на кінець звітного періоду _____ грн.

(Кредитове сальдо рах. 661)

Сальдо розрахунків рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" субрахунку 651 "За пенсійним забезпеченням" на початок звітного періоду:

Дт _____ грн.

Кт _____ грн., у тому числі: відшкодування фактичних витрат на виплату та доставку пенсій, призначених відповідно до пунктів "б" - "з" статті 13 Закону України "Про пенсійне забезпечення", _____ грн.;

пеня _____ грн.;

штрафні санкції _____ грн.;

інші _____ грн.

Сальдо розрахунків рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" субрахунку 651 "За пенсійним забезпеченням" на кінець звітного періоду:

Дт _____ грн.

Кт _____ грн., у тому числі: відшкодування фактичних витрат на виплату та доставку пенсій, призначених відповідно до пунктів "б" - "з" статті 13 Закону України "Про пенсійне забезпечення" _____ грн.;

пеня _____ грн.;

фінансові санкції _____ грн.;

інші _____ грн.

II. Розділ**

Назва місяця, за який виплачується заробітна плата	Одержаний фонд оплати праці у звітному місяці (чистий)	Коефіцієнт К = НЗП : ВЗП	Належить до сплати					Одержаний фонд оплати праці у звітному місяці, приведений до нарахованого
			Усього	у тому числі				
				32 % (гр. 2 x гр. 3 x 32 %)	4 % (гр. 2 x гр. 3 x 4 %)	42 % (гр. 2 x гр. 3 x 42 %)	1 - 5 %	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

К - поправний коефіцієнт, який обраховується щомісяця.

НЗП - нарахована заробітна плата за місяць.

ВЗП - заробітна плата до видачі за місяць.

Головний бухгалтер

_____ (підпис, прізвище та ініціали)

* Заповнюють усі платники.

** Заповнюється платниками внесків, які мають заборгованість за розрахунками з Пенсійним фондом на 01.01.2004 (у т. ч. і внаслідок наявності заборгованості з виплати заробітної плати).

Додаток 11
до пункту 3.10 Інструкції про порядок перерахування, обліку та витрачання
страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на
виробництві та професійних захворювань України

Складається наростаючим підсумком з початку року і подається робочим органом виконавчої дирекції Фонду
щоквартально до 20 квітня; 20 липня; 20 жовтня; 25 січня.

Код ЄДРПОУ _____ Код за КВЕД _____ Обрана система оподаткування _____

N страхового свідоцтва страхувальника _____ N п/рахунку _____

Назва банку _____ Код банку _____

Страховальник _____

Місцезнаходження (місце проживання) _____ Телефон _____

**Розрахункова відомість
про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів
Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві
та професійних захворювань України
за _____ 200_ року**

Установлені строки отримання заробітної плати _____ Страховий тариф _____ %

1. Загальна сума виплат, на які нараховуються страхові внески (грн.)

1 квартал (за місяцями)	2 квартал (за місяцями)	3 квартал (за місяцями)	4 квартал (за місяцями)	Усього з початку року
Разом				

2. Розрахунок страхових внесків до Фонду (грн.):

N рядка	Сума всього	Показники	N рядка	Сума всього
Кошти на початок року				
1		сума несплачених платежів	16	
		заборгованість за Фондом		
		Нараховано		
		Зараховано витрат із соціального страхування:		
2		На початок періоду	17	
3		За звітний період (за місяцями)	18	
		1-й місяць		
		2-й місяць		
		3-й місяць		
4		Разом (2 + 3)	19	
		З них фактично виплачено:	19a	
5		Донараховано при прийнятті звітності		
		Перераховано:		
6		Нараховано за актами , усього	20	
		На початок періоду	21	
		За звітний період (за місяцями)		
		1-й місяць		
		2-й місяць		
		3-й місяць		
		Разом (20 + 21)	22	
7		- не прийнято до заліку витрат	23	
		Перераховано за актами		
8		- донараховані суми страхових внесків		
		у тому числі:		
9		- пені	24	
		- не прийнято до заліку витрат		
10		- штрафу	25	
		- донараховані суми страхових внесків		
		- пені	26	
11		- штрафу	27	
		Отримано від Фонду на поточний рахунок		
		Усього зараховано і сплачено (16 + 19 + 22 + 23)	28	
12		Списано заборгованості	29	
		Сума несплачених платежів (14 - 28)		
13		Списано пені, штрафів		
		у тому числі:		
14		Усього належить до сплати (1 + 4 + 5 + 6 + 11 - 12 - 13)	30	
		недоїмка зі сплати страхових внесків	31	
		пеня, штрафи		
15		Залишок заборгованості на кінець звітного періоду за Фондом	32	
		сума страхових внесків, строк сплати яких не настав (поточна заборгованість)		
		заборгованість зі сплати страхових внесків, пов'язана з несвочасною виплатою заробітної плати	33	

3. Середньооблікова кількість штатних працівників (осіб)

за 1 квартал	за 1 півріччя	за 9 місяців	за рік

4. Фонд оплати праці (грн.)

1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Всього з початку року

5. Сума заборгованості з виплати заробітної плати на кінець звітного періоду (грн.)

за 1 квартал	за 1 півріччя	за 9 місяців	за рік

6. Витрати з коштів Фонду з початку року (грн.)*

Найменування витрат	Код рядків	Кількість потерпілих	Фактична кількість днів виплат допомоги	Сума всього
Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю до відновлення працездатності або встановлення інвалідності	34			
Витрати на поховання потерпілого	35		x	
Страхова виплата потерпілому в розмірі його середньомісячного заробітку при тимчасовому переведенні потерпілого на легшу роботу	36		x	
Інші витрати	37	x	x	
Разом (34 + 35 + 36 + 37):	38	x	x	

* Суми витрат зменшуються на суми витрат, які не прийняті до заліку в звітному році.

Керівник

(підпис)

(прізвище та ініціали)

М. П.

Головний бухгалтер

(підпис)

(прізвище та ініціали)

" __ " _____ 200_ р.

Прийняв звіт

(підпис) (прізвище та ініціали)

" __ " _____ 200_ р.

3. Середньооблікова чисельність штатних працівників (осіб)

	за I квартал	за I півріччя	за 9 місяців	за рік
Усього				
У тому числі:				
** пенсіонерів				
* інвалідів				

4. Заборгованість з виплати заробітної плати з урахуванням заборгованості за минулі роки (без урахування суми несплаченої заробітної плати останнього місяця звітної періоду) (грн.)

На початок року	за I квартал	за I півріччя	за 9 місяців	за рік

Керівник _____
(підпис)

_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

М. П.

Гол. бухгалтер _____
(підпис)

_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Прийняв звіт _____
(прізвище та ініціали)

* Працюючі інваліди, які не досягли пенсійного віку.

** Працюючі особи, які отримують або мають право на призначення пенсії за віком, у т. ч. на пільгових умовах, пенсії за вислугу років, які досягли встановленого законом пенсійного віку.

Застосовується, починаючи зі звіту за I квартал 2007 року.

Ф4-ФСС з ТВП

Затвержено постановою правління Фонду від 04.03.2004 р. N 21 в редакції наказу ВД Фонду від 02.02.2007 р. N 22-ос

Складається щоквартально за наростаючим підсумком з початку року і подається до органів Фонду за місцем реєстрації не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця (20.04; 20.07; 20.10; 20.01)

Заповнюється у гривнях з копійками (Табл. II, ІІА (ФОП) в гривнях)

Назва страховальника	Регстраційний код страховальника		
Код ЄДРПОУ - для юридичних, (ДРФО - для фізичних осіб):			
Код банку (МФО):	п/рахунок:	Назва банку	Тел.:
Адреса:			

ЗВІТ ПРО НАРАХОВАНІ ВНЕСКИ, ПЕРЕРАХУВАННЯ ТА ВИТРАТИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВИМ ДЕРЖАВНИМ СОЦІАЛЬНИМ СТРАХУВАННЯМ У ЗВ'ЯЗКУ З ТИМЧАСОВОЮ ВТРАТОЮ ПРАЦЕЗДАТНОСТІ

за _____
(1 квартал, 1 півріччя, 9 місяців, рік)

І. Середньооблікова кількість працівників в еквіваленті повної зайнятості (*)						в т. ч. жінок			
	II. Нархована сума фонду оплати праці (доходу), з якої справляються страхові внески					З/плата, з якої утримуються страхові внески			
	0,5 %	0,7 %	1,5 %	2,0 %	ВСЬОГО	0,25 %	0,5 %	1 %	ВСЬОГО
На початок звіт. кварталу									
За звітний квартал									
1й місяць									
2й місяць									
3й місяць									
Всього з початку року									

ІІА Розрахунки внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (нараховано і утримано внесків)

На початок звіт. кварталу									
За звітний квартал									
1й місяць									
2й місяць									
3й місяць									
Всього з початку року									

ІІІ. Розрахунки по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування

Заборгованість за страховальником на початок року	1		Заборгованість за Фондом на поч. року	13
Заборгованість по актах прийому-передачі	1.1		Заборгованість по актах прийому-передачі	13.1
Нараховано і утримано внесків з початку року	2			
Донараховано самостійно	внесків	3.1	Зараховано витрат з початку року	
	пені	3.2	На початок кварталу	
Нараховано за актами ревізій	внесків	4	За звітний квартал	
	пені	5	1й місяць	
Отримано від часткової оплати за пугівки		6	2й місяць	
Не прийнято до зарахування витрат		7	3й місяць	
Стягнуто штрафів		8		
Отримано від Фонду з початку року		9	Всього зараховано	14
Списано згідно законодавства "..."		10	Перераховано з початку року	15
ВСЬОГО (р. 1 + ... + р. 9 - р. 10)		11	ВСЬОГО (р. 13 + ... + р. 15)	16
Заборгованість за Фондом на кінець звітної періоду (р. 16 - р. 11)		12	Заборгованість за страховальником на кінець звітної періоду (р. 11 - р. 16)	17

ІІА Заборгованість з виплати з/плати з урахуванням заборгованості за минулі роки /Без урахування суми несплаченої з/плати останнього місяця звітної періоду/	
На початок року	
На кінець звіт. періоду	

Перерахування з початку року (ІІІ. р. 15)	
На початок кварталу	
За звітний квартал (N п. д., дата)	(сума)

"Отримано від Фонду з початку року" (ІІІ. р. 9)

(сума)

На початок кварталу	1	
За звітний квартал (рр. 3 - 5)	2	
На розрахунковий рахунок страховальника	3	
Застрахованими особами на особові рахунки, відповідно до част. 4 ст. 50 Закону України N 2240-III	4	
Витрати за банківські послуги відповідно до частини 4 ст. 50 Закону України N 2240-III	5	

IV. ВИТРАТИ ЗА РАХУНОК СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ

Код рядка	Назва показника	Зараховано витрат за рахунок Фонду		В тому числі пільги по допомогах постраждалим внаслідок Чорнобильської катастрофи (**)		Заборгованість з виплати допомоги за рахунок коштів Фонду на кінець звітного періоду (***)
		Днів	Сума	Днів	Сума	
1	2	3	4	5	6	7
1. МАТЕРІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ						
1	По тимчасовій непрацездатності (за виявком допомоги по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї)					
2	По тимчасовій непрацездатності по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї					
3	По вагітності і пологах					
4	По догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (кількість виплат, сума)	X	X			
5	Внески до Пенсійного фонду України за осіб, які отримують допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (кількість нарахувань, сума)	X	X			
6	Одноразові виплати при народженні дитини (кількість виплат, сума)	X	X			
7	Щомісячні виплати при народженні дитини (кількість виплат, сума)	X	X			
8	На поховання (кількість виплат, сума)					
9	ВСЬОГО (р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4 + р. 5 + р. 6 + р. 7 + р. 8)					
2. СОЦІАЛЬНІ ПОСЛУГИ						
10	Часткове фінансування санаторіїв-профілакторіїв (за рахунок страхових внесків)					
11	Часткове фінансування оздоровлення дітей у дитячих оздоровчих закладах (кількість путівок, сума)					
12	ВСЬОГО (р. 10 + р. 11)					
13	Інші витрати (якщо є - додати пояснювальну записку)					
14	РАЗОМ ВИТРАТ (р. 9 + р. 12 + р. 13) (Ш. р. 14)					

V. РОЗШИФРОВКА ЗАБОРГОВАНOSTI

ЗА СТРАХУВАЛЬНИКОМ (Ш. р. 17)

N п/п	Назва показника	Сума
1	Заборгованість по страхових коштах, строк сплати яких не настав (поточна заборгованість)	
2	Заборгованість, пов'язана з невилатою з/плати	
3	Реструктуризована заборгованість	
4	Прострочена заборгованість, в т. ч. при натуроплаті	
5	Інша заборгованість	

VI. РОЗШИФРОВКА ЗАБОРГОВАНOSTI ЗА ФОНДОМ (Ш. р. 12)

N п/п	Назва показника	Сума
1	Заборгованість, що буде погашена внесками наступного звітного кварталу	
2	Заборгованість, яка повинна бути сплачена Фондом після прийняття звіту (абз. 2 п. 6.9 Інструкції N 16)	
3.1	Із загальної суми заборгованості за Фондом: не відшкодовано з вини Фонду	
3.2	заборгованість, пов'язана з невилатою заробітної плати працівникам	
3.3	заборгованість, пов'язана з надлишковим перерахуванням	

— _____ 200_ року

Керівник підприємства (установи) _____ (_____)

Головний бухгалтер _____ (_____)

М. П. _____ (_____)

*) Завповнюється відповідно до Інструкції зі статистики кількості працівників (наказ Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. N 286 із змінами і доповненнями). Закруглення до цілих.

**) Наводяться дані про нарахування допомоги застрахованим особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на пільгових умовах згідно із законами України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" 18.01.2001 р. N 2240-III та "Про статте і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" 28.02.91 р. N 796-XII (із змінами та доповненнями), постановою Кабінету Міністрів України від 20.09.2005 р. N 936 "Про затвердження Порядку використання коштів державного бюджету для виконання програм, пов'язаних із соціальним захистом громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" із змінами і доповненнями.

***) Заповнюється з урахуванням заборгованості минулих років та без урахування невилатної допомоги, яку нараховано в останньому місяці звітного періоду і строк сплати якої не настав (аналогічно звіту за формою 1-ПВ).

Ресстр отриманих та виданих податкових накладних

Назва платника податку _____
 Індивідуальний податковий номер _____
 Свідчення про реєстрацію платника податку на додану вартість _____
 Ресстр розпочато _____
 Ресстр закінчено _____
 Зберігати _____

Розділ I. Отримані податкові накладні

N з/п	Податкова накладна, БМД, чек тощо		Загальна сума, включачи ПДВ	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), імпорту товарів (послуг, включачи одержання від президента):		з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:	звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування	оподаткування		з метою їх використання у межах господарської діяльності	для поставки послуг, місце поставки яких визначається відповідно до пункту 6.5 статті 6 Закону		
	дата отримання	номер		постачальник	назва			індивідуальний податковий номер	вартість без ПДВ			сума ПДВ	вартість без ПДВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1													
2													
...													
Усього за місяць													
1													
2													
3													
...													
Усього за квартал													

Розділ II. Видані податкові накладні

N з/п	Податкова накладна			Загальна сума поставок, включаючи ПДВ	Поставка товарів (послуг) та послуги, надані резидентом на митній території України, які:				Експорт товарів та супутніх товарів експорту такому експорту послуг (база оподаткування)
	дата виписки	номер	платник податку - покупець, назва		індивідуальний податковий номер	20 % база оподаткування	сума ПДВ	оподаткування (сума поставок)	
1	2	3	4	6	7	8	9	10	11
1									
2									
3									
...									
Усього за місяць									
1									
2									
3									
...									
Усього за квартал									

УЗГОДЖЕНО
рішенням Комітету Верховної Ради України
з питань фінансів і банківської діяльності
від 14 червня 2005 р. N 06-10/10-698

Відмітка про одержання
(штамп ДПІ, дата, вхідний N)

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом ДПА України
від 30 травня 1997 р. N 166
(у редакції наказу ДПА України
від 15 червня 2005 р. N 213)

01	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	011	ЗВІТНА
		012	ЗВІТНА НОВА
02	Звітний (податковий) період	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал) (місяць)
03*	Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал) (місяць)

* - якщо помилки цього податкового періоду вже виправлялися раніше, про це повідомляється у довідці до цієї декларації

04	Платник	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	(назва - для юридичної особи та представництва нерезидента; прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи; для спільної (сумісної) діяльності - назва, дата та номер договору)		
041	- юридична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ
042	- фізична особа	<input type="text"/>	Ідентифікаційний номер платника згідно з ДРФО
043	- спільна (сумісна) діяльність	<input type="text"/>	Ресстраційний (обліковий) номер платника
	Договір про спільну (сумісну) діяльність від _____ N _____		
044	- представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи	<input type="text"/>	Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ або ресстраційний (обліковий) номер платника
5	Індивідуальний податковий номер платника ПДВ	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	(номер свідоцтва про ресстрацію платника ПДВ)		
6	Місцезнаходження платника податку (місце проживання)	Почтовий індекс	<input type="text"/>
		Телефон	<input type="text"/>
		Факс	<input type="text"/>
		E-mail	<input type="text"/>

Декларація подається до державної податкової інспекції (адміністрації) в

(район, місто)

07	<input type="checkbox"/>	- ознака визначення від'ємного значення	відмітка (X) робиться платником при заповненні рядка 21 цієї декларації
08	<input type="checkbox"/>	- ознака бюджетного відшкодування	відмітка (X) робиться платником при заповненні рядка 25 цієї декларації
09	<input type="checkbox"/>	- ознака підприємства суднобудування	10 <input type="checkbox"/> - ознака підприємства літакобудування

грн.

Код рядка	І. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги поставки (без ПДВ)		Сума ПДВ
		Колонка А	Колонка Б	
1	Операції на митній території України, що оподатковуються за ставкою 20 відсотків, крім імпорту товарів			
2	Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою:	x		x
2.1	експортні операції			0
2.2	інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою			0
3	Операції, що не є об'єктом оподаткування (п. 3.2 ст. 3 Закону)			x
4	Операції, які звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)			x
5	Загальний обсяг поставки (сума значень з 1-го до 4-го рядка колонки А)			x
5.1	з рядка 5 - загальний обсяг оподатковуваних операцій звітного періоду (р. 1 + р. 2.1 + р. 2.2 + р. 4) колонки А			
6	Імпорт товарів протягом звітного періоду, сплату ПДВ за які було відстрочено шляхом оформлення податкового векселя (п. 11.5 ст. 11 Закону)			
7	Термін погашення податкового векселя (вказати дату, додати перелік)			
7	Послуги, отримані від нерезидента на митній території України			
8	Коригування на основі попередніх звітних періодів (+ чи -) (у разі заповнення цього рядка обов'язковим є подання додатка 1 до декларації):	x		(+ чи -)
8.1	самостійне виправлення помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації	x		
8.2	нецільове використання товарів, ввезених у пільговому режимі			
8.3	згідно з п. 4.5 ст. 4 Закону			
8.4	інші випадки	x		
9	Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1 + 6 + 7 + 8 (- чи +) колонки Б)			
9 ¹	Крім того, поставка послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону			x

Код рядка	ІІ. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ	Обсяги придбання (без ПДВ)	Дозволений податковий кредит
		Колонка А	Колонка Б
10	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	x	X
10.1	підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою		
10.2	не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		X
11	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:		X
11.1	підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою		x
11.2	не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
12	Імпортовані товари та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які оподатковуються за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою:	x	x
12.1	ПДВ, сплачений митним органам		
12.2	погашені податкові векселі, що дають право на збільшення податкового кредиту в поточному звітному періоді		
12.3	звільнені від ПДВ (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
12.4	послуги, отримані від нерезидента		
12.5	товари, імпортовані в пільговому режимі та використані не за цільовим призначенням		
13	Імпортовані товари та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти):	x	x
13.1	ПДВ, сплачений митним органам		x
13.2	звільнені від ПДВ (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		x
13.3	послуги, отримані від нерезидента		x
14	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпортованих та отриманих від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону		x
15	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпортованих та отриманих від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону		x
16	Коригування податкового кредиту за попередні звітні періоди (у разі заповнення цього рядка обов'язковим є подання додатка 1 до декларації):	x	(- чи +)
16.1	самостійне виправлення платником помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації	x	
16.2	ЗГІДНО З П. 4.5 СТ. 4 ЗАКОНУ		
16.3	ІНШІ ВИПАДКИ	X	
17	Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 12.1 + 12.2 + 12.4 + 12.5 + 16 (- чи +) колонки Б)	x	

III. РОЗРАХУНКИ З БЮДЖЕТОМ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД		Сума ПДВ
18	Різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 - рядок 17):	x
18.1	позитивне значення (+)	
18.2	від'ємне значення (-)	
19	Коригування платежів з урахуванням положень про вексельну форму відстрочення сплати податку на додану вартість при імпорті товарів (п. 11.5 ст. 11 Закону):	x
19.1	до зменшення (-): суми податку на додану вартість, які не підлягають включенню до складу податкових зобов'язань у поточному звітному (податковому) періоді (податкові векселі, видані в поточному звітному (податковому) періоді) (рядок 6 податкової декларації)	-
19.2	до збільшення (+): суми податку на додану вартість, які підлягають включенню до складу податкових зобов'язань у поточному звітному (податковому) періоді (податкові векселі, термін погашення яких припадає на поточний звітний (податковий) період) (додати перелік)	+
20	Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (позитивне значення суми рядків 18 і 19)	
21	Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (від'ємне значення суми рядків 18 і 19)	
22	Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду:	x
22.1	у зменшення суми податкового боргу з ПДВ	
22.2	до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 21 - рядок 22.1) (значення цього рядка переноситься до рядка 23.1 податкової декларації наступного звітного періоду*)	
23	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включаться до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 23.1 + рядок 23.2 + рядок 23.3 + рядок 23.4):	
23.1	значення рядка 22.2 податкової декларації попереднього звітного періоду*	
23.2	значення рядка 26 податкової декларації попереднього звітного періоду	
23.3	значення рядка 8.2 додатка 3 (до Порядку заповнення та подання декларації) попереднього звітного (податкового) періоду*	
23.4	значення рядків 8.5 та 8.6 додатка 5 (до Порядку заповнення та подання декларації) попереднього звітного (податкового) періоду*	(+ чи -)
24	Залишок від'ємного значення попереднього податкового періоду за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного періоду (рядок 23 - рядок 20, позитивне значення)	
25	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 4 розрахунку суми бюджетного відшкодування) (рядок 25.1 або рядок 25.2):	
25.1	на рахунок платника у банку	
25.2	у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів	
26	Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включаться до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 24 - рядок 25) (значення цього рядка переноситься до рядка 23.2 податкової декларації наступного звітного періоду)	
27	Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню до сплати в бюджет за підсумками поточного звітного періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду (рядок 20 - рядок 23, позитивне значення)	
28	Сума штрафу, нарахувана платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки	
28.1	загальна сума помилки (рядок 8.1 - рядок 16.1):	x
28.2	позитивне значення (+)	
28.3	від'ємне значення (-)	

* - для підприємств суднобудування і літакобудування - податкової декларації (уточнюючого розрахунку) поточного звітного періоду

Відмітка про застосування касового методу податкового обліку:			
дата початку застосування касового методу			
ПДВ	з моменту реєстрації платником	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
		(рік)	(квартал)
	після реєстрації платником ПДВ	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
		(рік)	(квартал)
	дата закінчення застосування касового методу	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
		(рік)	(квартал)
			(місяць)
Відмітка про перехід на місячний податковий період з поточного звітного податкового періоду			

До декларації додаються:

<input type="checkbox"/>	Рішення (заява) щодо вибору касового методу
<input type="checkbox"/>	Заява про відмову від застосування касового методу
<input type="checkbox"/>	Заява про вибір квартального звітного (податкового) періоду
<input type="checkbox"/>	Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку її заповнення) та відповідних документів
<input type="checkbox"/>	Розрахунок коригування сум ПДВ
<input type="checkbox"/>	Розрахунок суми бюджетного відшкодування
<input type="checkbox"/>	Розрахунок суми, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету
<input type="checkbox"/>	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування
<input type="checkbox"/>	Копії погашених податкових векселів у кількості _____ штук на _____ аркушах
<input type="checkbox"/>	Оригінали п'ятих основних аркушів (примірників декларанта) вантажних митних декларацій, у разі наявності експортних операцій у кількості _____ штук на _____ аркушах

Додатки до рядків цієї декларації (зазначити номери рядків декларації):

_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Додатки, що містять інформацію щодо уточнених показників поданої раніше декларації, у якій платником самостійно виявлено помилки (зазначити номери рядків декларації):

_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Відмітка про одночасне подання податкової декларації (скороченої) за операціями, що стосуються спеціальних режимів оподаткування:

<input type="checkbox"/>	переробного підприємства (пункт 11.21 Закону)
<input type="checkbox"/>	сільськогосподарського підприємства (пункт 11.21 Закону)
<input type="checkbox"/>	сільськогосподарського товаровиробника (пункт 11.29 Закону)

Дата подання декларації _____

Наведена інформація є достовірною.

Керівник

Головний бухгалтер

Платник ПДВ
(для фізичної особи - платника податку)

_____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

М. П.

Відмітка про отримання платником податку копії декларації з відміткою податкового органу про її прийняття

" ____ " _____ 200_ р.	(посада, підпис, ініціали та прізвище посадової особи платника податку, яка отримала копію декларації; для фізичної особи - платника податку - ініціали та прізвище)
------------------------	--

IV. ЦЯ ЧАСТИНА ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ ЗАПОВНЮЄТЬСЯ СЛУЖБОВИМИ ОСОБАМИ ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	" ____ " _____ 200_ р.
_____ служба особа ДПІ (ДПА) (підпис, ініціали та прізвище)	

За результатами камеральної перевірки цієї декларації:

порушень (помилоч) не виявлено	_____ складено акт від " ____ " _____ 200_ р. N _____
(потрібне позначити)	
" ____ " _____ 200_ р.	_____ служба особа ДПІ (ДПА) (підпис, ініціали та прізвище)

До декларації додаються:

<input type="checkbox"/>	Рішення (заява) щодо вибору касового методу
<input type="checkbox"/>	Заява про відмову від застосування касового методу
<input type="checkbox"/>	Заява про вибір квартального звітного (податкового) періоду
<input type="checkbox"/>	Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку її заповнення) та відповідних документів
<input type="checkbox"/>	Розрахунок коригування сум ПДВ
<input type="checkbox"/>	Розрахунок суми бюджетного відшкодування
<input type="checkbox"/>	Розрахунок суми, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету
<input type="checkbox"/>	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування
<input type="checkbox"/>	Копії погашених податкових векселів у кількості _____ штук на _____ аркушах
<input type="checkbox"/>	Оригінали п'ятих основних аркушів (примірників декларанта) вантажних митних декларацій, у разі наявності експортних операцій у кількості _____ штук на _____ аркушах

Додатки до рядків цієї декларації (зазначити номери рядків декларації):

_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Додатки, що містять інформацію щодо уточнених показників поданої раніше декларації, у якій платником самостійно виявлено помилки (зазначити номери рядків декларації):

_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Відмітка про одночасне подання податкової декларації (скороченої) за операціями, що стосуються спеціальних режимів оподаткування:

<input type="checkbox"/>	переробного підприємства (пункт 11.21 Закону)
<input type="checkbox"/>	сільськогосподарського підприємства (пункт 11.21 Закону)
<input type="checkbox"/>	сільськогосподарського товаровиробника (пункт 11.29 Закону)

Дата подання декларації _____

Наведена інформація є достовірною.

Керівник

Головний бухгалтер

Платник ПДВ
(для фізичної особи - платника податку)

_____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

М. П.

Відмітка про отримання платником податку копії декларації з відміткою податкового органу про її прийняття

" ____ " _____ 200_ р.	(посада, підпис, ініціали та прізвище посадової особи платника податку, яка отримала копію декларації; для фізичної особи - платника податку - ініціали та прізвище)
------------------------	--

IV. ЦЯ ЧАСТИНА ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ ЗАПОВНЮЄТЬСЯ СЛУЖБОВИМИ ОСОБАМИ ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	" ____ " _____ 200_ р.
_____ служба особа ДПІ (ДПА) (підпис, ініціали та прізвище)	

За результатами камеральної перевірки цієї декларації:

порушень (помилоч) не виявлено	складено акт від " ____ " _____ 200_ р. N _____
(потрібне позначити)	
" ____ " _____ 200_ р.	_____ служба особа ДПІ (ДПА) (підпис, ініціали та прізвище)

Розділ II. Результати перерахунку акцизного збору

1. Суми, сплачені в рахунок платежів, що підлягали сплаті за звітний місяць, щоденними платежами, при придбанні марок акцизного збору для маркування готової продукції, виготовленої з використанням спирту етилового, отриманого під зобов'язання сплатити акцизний збір за податковим векселем, у зв'язку зі зміною ставок акцизного збору, інші

платежі, всього _____ грн.
 у тому числі: 1.1. Щоденними платежами _____ грн.
 1.2. При придбанні марок акцизного збору _____ грн.
 1.3. У зв'язку зі зміною ставок акцизного збору _____ грн.
 1.4. Інші платежі _____ грн.

2. Сума, що підлягає доплаті за Розрахунком (позитивне значення різниці між підсумком графи 15 розділу I та підсумком пункту 1 розділу II Розрахунку) _____ грн. (платіжний документ _____ дата ____ N ____).

3. Надміру сплачена сума податкового зобов'язання (підсумок пункту 1 розділу II мінус підсумок графи 15 розділу I Розрахунку) підлягає заліку чи поверненню з бюджету тільки за умови підтвердження наявності суми зайво сплаченого податку за результатами обов'язкової перевірки _____ грн. До Розрахунку повинна додаватись розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню, за наведеною формою:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(ресстраційний N розрахунку,
до якого додається розшифровка)

Розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню, до розрахунку акцизного збору за _____ місяць 200_ року

(назва підприємства)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(код ЄДРПОУ)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(код ДРФО)

Сума обороту	Назва підакцизного товару	Код товару за ГС	Місткість спирту етилового (%)	Обсяги продукції		Реквізити споживача		Напрямок реалізації (код пільги)	Пункт, стаття Закону України, яким звільняється від оподаткування
				усього	у перерахунку на 100-відсотковий спирт	Назва	Код ЄДРПОУ		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Директор (керівник) _____

(прізвище та підпис)

Головний бухгалтер _____

(прізвище та підпис)

"__" _____ 200_ р.
(дата складання розрахунку)

Керівник підприємства _____

(прізвище та підпис)

Головний бухгалтер _____

(прізвище та підпис)

Відмітка працівника органу державної податкової служби про проведення сум акцизного збору в особовому рахунку платника: _____ грн. за термін _____ (дата)

Вилучено

"__" _____ 200_ р.
(дата проведення)

Працівник з обліку _____

(прізвище та підпис)

Відмітка працівника органу державної податкової служби про:
результати попередньої перевірки _____

_____ (зміст порушення, дата попередньої перевірки)

Необхідність передання для проведення документальної перевірки з виявлених порушень

_____ (зміст порушення)

Дата проведення документальної перевірки та її результат

Інспектор _____
(прізвище та підпис)

Відмітка про одержання (штам ДПП)

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державної податкової
адміністрації України
від 2 грудня 2003 р. N 582

Податковий розрахунок земельного податку

1	Звітний розрахунок		Уточнюючий розрахунок		Юридична особа	
	Новий звітний розрахунок					
	На	2	0			рік

2 Повна назва платника податку: _____
За нововідведені земельні ділянки

3	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ									
	Код виду економічної діяльності (КВЕД)					*				*

4	Код організаційно-правової форми господарювання						Код форми власності		
---	---	--	--	--	--	--	---------------------	--	--

5	Місцезнаходження платника:		Поштовий індекс				
			Міжміський код				
			Телефон				
	E-mail		Факс				

6 До державної податкової інспекції (адміністрації) в: _____

7 Код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельної ділянки за КОАТУУ

№ з/п	Категорія земель	Загальна сума нарахованого земельного податку, що підлягає сплаті (грн., коп.)											
		3											
1	2	3											
	Землі сільськогосподарського призначення, усього												
	у тому числі:												
1.1	у межах населених пунктів											*	
1.2	за межами населених пунктів											*	
2	Землі населених пунктів											*	
3	Землі несіськогосподарського призначення, за межами населених пунктів											*	
4	Разом нараховано податку за поточний рік											*	
	у тому числі за базові податкові (звітні) місяці поточного року											*	
4.1	січень											*	
4.2	лютий											*	
4.3	березень											*	
4.4	квітень											*	
4.5	травень											*	
4.6	червень											*	
4.7	липень											*	
4.8	серпень											*	
4.9	вересень											*	
4.10	жовтень											*	
4.11	листопад											*	
4.12	грудень											*	

5	Нараховано податку за рік за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється* (р. 4 розрахунку, що уточнюється)											*	
	у тому числі в розрізі базових податкових (звітних) місяців за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється											*	
5.1	січень (р. 4.1 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.2	лютий (р. 4.2 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.3	березень (р. 4.3 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.4	квітень (р. 4.4 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.5	травень (р. 4.5 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.6	червень (р. 4.6 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.7	липень (р. 4.7 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.8	серпень (р. 4.8 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.9	вересень (р. 4.9 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.10	жовтень (р. 4.10 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.11	листопад (р. 4.11 розрахунку, що уточнюється)*											*	
5.12	грудень (р. 4.12 розрахунку, що уточнюється)*											*	

Відмітка про одержання:
 вхідний N _____
 дата _____
 штамп податкового органу

Додаток 4
 до податкового розрахунку земельного податку
 на 200_ рік

Розрахунок земельного податку на земельні ділянки населених пунктів, яким встановлено грошову оцінку

N з/п	Вид земель	Катастровий номер земельної ділянки	Адреса земельної ділянки	Площа земельної ділянки, на яку надано пільгу (кв. м)	Загальна площа земельної ділянки (кв. м)	Площа земельної ділянки, яка підлягає оподаткуванню (кв. м)		Грошова оцінка земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації (грн.)		Сума нарахованого земельного податку за даними платника (грн.)		Сума пільги (грн.)	Загальна сума земельного податку, яка підлягає сплаті (грн.)	
						на загальних підставах	при зданні в оренду	на загальних підставах	при зданні в оренду	на загальних підставах	при зданні в оренду			
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	2 Земельні ділянки, зайняті житловим фондом, кооперативними автостоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян, гаражно-будівельними, дачно-будівельними кооперативами, - 3 %													

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
2	Земельні ділянки, надані для потреб сільськогосподарського виробництва, які зайняті виробничими, культурно-побутовими та господарськими будівлями і спорудами, - 3 %													
3	Земельні ділянки, надані для потреб волого господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими та господарськими будівлями і спорудами, - 3 %													
4	Земельні ділянки, надані для потреб лісового господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими та господарськими будівлями і спорудами, - 3 %													
5	Земельні ділянки, надані для Збройних Сил України та інших військових формувань, створених відповідно до законодавства України, залізниць, гірничодобувних підприємств, а також водобіями, надані для виробництва рибної продукції, - 25 %													

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
6	Земельні ділянки на територіях та об'єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими будівлями і спорудами, не пов'язаними з функціональним призначенням цих об'єктів (п'ятикратний розмір відповідного земельного податку)													
7	Інші землі - - - -													
	Усього													

Пільга надана _____

(на підставі якого документа)

на термін _____

_____ (дата подання розрахунку)

Керівник підприємства _____

(підпис) _____ (прізвище, ініціали)

М. П.

Головний бухгалтер _____

(підпис) _____ (прізвище, ініціали)

Розрахунок перевірів _____

(підпис) _____ (посада та прізвище посадової особи податкового органу)

Відмітка про одержання (штамп органу державної податкової служби)

УЗГОДЖЕНО
рішенням Комітету Верховної Ради України
з питань фінансів і банківської діяльності
від 16 грудня 2005 р. N 06-10/10-1246
Голова
С. Буряк

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державної податкової
адміністрації України
від 20 грудня 2005 р. N 588

1	Податкова декларація орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності												Вид декларації		з уточн.						
													звітна								
													нова звітна								
													за новоукладеними договорами								
													уточнююча								
2	за	2	0	рік	за		місяць	2	0	року	за	2	0	рік	починаючи з		місяця				
Порядковий номер базового податкового (звітного) місяця проставляється арабськими цифрами (для чисел з однієї цифри в першому полі проставляється - "0")																					
3	Найменування платника : _____												юридична особа								
													інша категорія платника								
4	Ідентифікаційний код СДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер з ТРДПАУ або ідентифікаційний номер з ДРФО																				
	Код виду економічної діяльності (КВЕД)																				
5	Код організаційно-правової форми господарювання																				
													Код форми власності								
6	Місцезнаходження (місце проживання) платника: _____												Поштовий індекс								
													Міжміський код								
													Телефон								
	E-mail ¹												Факс								
7	Найменування органу державної податкової служби, до якого подається декларація: _____																				
8	Код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельної ділянки за КОАТУУ (за наявності такого)																				

¹ За бажанням платника

N з/п	Назва показника	Розмір орендної плати, грн. коп.															
1	2	3															
1	Нараховано орендної плати на _____ рік згідно з договором оренди, усього ¹																
1.1	січень																
1.2	лютий																
1.3	березень																
1.4	квітень																
1.5	травень																
1.6	червень																
1.7	липень																
1.8	серпень																
1.9	вересень																
1.10	жовтень																
1.11	листопад																
1.12	грудень																
2	Нараховано недоплати, що збільшують податкове зобов'язання за _____ місяць 20__ року, у зв'язку з виправленням помилки ² (показник (сума показників) за р. 3 перерахунку(ів))																
3	Нараховано переплати, що виникли, у зв'язку з виправленням помилки (показник (сума показників) за р. 4 перерахунку(ів)) ³																
4	Нараховано штрафу, що збільшують податкове зобов'язання за _____ місяць 20__ року, у зв'язку з виправленням помилки ² (нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників																
5	Нараховано додатково орендної плати на поточний рік, у зв'язку із збільшенням податкових зобов'язань за наслідками уточнень ⁴ , усього (р. 1 перерахунку - р. 2 перерахунку)																
5.1	січень (р. 1.1 перерахунку - р. 2.1 перерахунку)																

5.1	січень (р. 1.1 перерахунку - р. 2.1 перерахунку)								*	
5.2	лютий (р. 1.2 перерахунку - р. 2.2 перерахунку)								*	
5.3	березень (р. 1.3 перерахунку - р. 2.3 перерахунку)								*	
5.4	квітень (р. 1.4 перерахунку - р. 2.4 перерахунку)								*	
5.5	травень (р. 1.5 перерахунку - р. 2.5 перерахунку)								*	
5.6	червень (р. 1.6 перерахунку - р. 2.6 перерахунку)								*	
5.7	липень (р. 1.7 перерахунку - р. 2.7 перерахунку)								*	
5.8	серпень (р. 1.8 перерахунку - р. 2.8 перерахунку)								*	
5.9	вересень (р. 1.9 перерахунку - р. 2.9 перерахунку)								*	
5.10	жовтень (р. 1.10 перерахунку - р. 2.10 перерахунку)								*	
5.11	листопад (р. 1.11 перерахунку - р. 2.11 перерахунку)								*	
5.12	грудень (р. 1.12 перерахунку - р. 2.12 перерахунку)								*	
6	Нараховано до зменшення орендної плати на поточний рік, у зв'язку із зменшенням податкових зобов'язань за наслідками уточнень ⁴ , усього (р. 2 перерахунку - р. 1 перерахунку)									*
6.1	січень (р. 2.1 перерахунку - р. 1.1 перерахунку)								*	
6.2	лютий (р. 2.2 перерахунку - р. 1.2 перерахунку)								*	
6.3	березень (р. 2.3 перерахунку - р. 1.3 перерахунку)								*	
6.4	квітень (р. 2.4 перерахунку - р. 1.4 перерахунку)								*	
6.5	травень (р. 2.5 перерахунку - р. 1.5 перерахунку)								*	
6.6	червень (р. 2.6 перерахунку - р. 1.6 перерахунку)								*	
6.7	липень (р. 2.7 перерахунку - р. 1.7 перерахунку)								*	
6.8	серпень (р. 2.8 перерахунку - р. 1.8 перерахунку)								*	
6.9	вересень (р. 2.9 перерахунку - р. 1.9 перерахунку)								*	
6.10	жовтень (р. 2.10 перерахунку - р. 1.10 перерахунку)								*	
6.11	листопад (р. 2.11 перерахунку - р. 1.11 перерахунку)								*	
6.12	грудень (р. 2.12 перерахунку - р. 1.12 перерахунку)								*	
7	Пояснення								на	аркуші(ах)

¹ У разі уточнення податкових зобов'язань за поточний рік облік нарахованих сум за податковій (звітній) періоді, за яким не настав строк сплати, здійснюється податковими органами згідно з даними, зазначеними платником у відповідних рядках (5.1 ... 5.12) р

² Указуються повна назва місяця та рік, у яких нараховуються та сплачуються платником суми недоплати і штрафу за минулий(і) податковий(і) (звітний(і)) період(и), що уточнює(ю)ться і за яким(и) минув строк сплати.

³ Указується сума переплати за минулий(і) податковий(і) (звітний(і)) період(и), що уточнює(ю)ться і за яким(и) минув строк сплати та яка(і) підлягає(ють) поверненню у порядку, встановленому законодавством.

⁴ Відповідні рядки (5.1 ... 5.12) рядка 5 і (6.1 ... 6.12) рядка 6 заповнюються лише у разі відповідно збільшення або зменшення податкових зобов'язань у поточному році, при цьому сума збільшення або зменшення податкових зобов'язань указується за рядком 6

Додатки: 1 (відомості із договору оренди землі) на ___ арк.
2 перерахунок за 20__ р. на ___ арк. і т. д.

Інформація, наведена в декларації, є достовірною.

Дата заповнення декларації (дд.мм.рррр)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
М. П.
Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Ця частина декларації заповнюється службовими особами органу державної податкової служби
Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності "___" _____ 200__ р.
_____ (підпис, П. І. Б.)
За результатами камеральної перевірки податкової декларації (потрібне позначити):
порушень (помилко) не виявлено складено акт від "___" _____ 20__ р. N _____
"___" _____ 20__ р. _____ (підпис, П. І. Б.)
посадова особа органу державної податкової служби (підпис, П. І. Б.)

Додаток 2

до Інструкції про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту

До органу державної податкової служби _____

Ідентифікаційний код платника за ЄДРПОУ, ТРДПАУ або номер з ДРФО (фізичної особи)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Назва і адреса платника підприємства _____

Прізвище відповідальної особи _____

Ідентифікаційний номер відповідальної особи

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Телефон _____

Відмітка про одержання: (вхідний N, дата, штамп ДПІ)

Загальний розрахунок	
Новий (уточнений) розрахунок	

РОЗРАХУНОК

збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики

за _____ 199_ рік
(за I квартал, півріччя, 9 місяців та рік)

Показник	Одиниця виміру	Код рядка	Назви водогосподарських систем			Усього
			Загальнодержавного значення	Загальнодержавного значення	Місцевого значення	
1	2	3	4	5	6	7
Установлений річний ліміт використання водних ресурсів	куб. м	01				
Обсяг фактично використаної води з урахуванням втрат у системах водопостачання, усього:	куб. м	02				
у межах установленого річного ліміту	куб. м	03				
понад установлений річний ліміт (р. 02 - 01)	куб. м	04				
Обсяг води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій	куб. м	05				
Нормативи збору:						
з поверхневих водних об'єктів;	коп./куб. м					
за підземні води;	- " -	06				
за користування водами для потреб гідроенергетики	коп./100 куб. м					x
Коефіцієнт, який застосовується деякими категоріями водокористувачів для обчислення збору за спеціальне використання водних ресурсів	-	07				x

1	2	3	4	5	6	7
Нарахована сума збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах установленого річного ліміту з початку року (р. 03 x р. 06 x р. 07)	грн.	08				
Нарахована сума збору за спеціальне використання водних ресурсів понад установлений річний ліміт з початку року (р. 04 x р. 06 x р. 07) x 5	грн.	09				
Нараховано збору за спеціальне використання водних ресурсів з початку року, усього (р. 08 + р. 09)	грн.	10				
а) у т. ч. за спеціальне використання з поверхневих водних об'єктів	грн.	11				
б) за спеціальне використання з підземних вод	грн.	12				
Нарахована сума збору за користування водами для потреб гідроенергетики з початку року (р. 05 x р. 06)	грн.	13	x	x	x	
Усього нараховано збору за спеціальне використання водних ресурсів за попередній звітний період*	грн.	14				
Нарахована сума збору за користування водами для потреб гідроенергетики за попередній звітний період*	грн.	15	x	x	x	
Нараховано в звітному кварталі збору за спеціальне використання водних ресурсів, усього (р. 10 - р. 14):	грн.	16				
а) у т. ч. до Державного бюджету	грн.	17			x	
б) у т. ч. до місцевого бюджету	грн.	18	x	x		
Нараховано в звітному періоді за користування водами для потреб гідроенергетики (р. 13 - р. 15)	грн.	19		x	x	
Усього нараховано збору за спеціальне використання водних ресурсів за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється (р. 16 розрахунку, що уточнюється)**	грн.	20				
Усього нараховано збору за користування водами для потреб гідроенергетики за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється (р. 19 розрахунку, що уточнюється)**	грн.	21				
Сума збору за спеціальне використання водних ресурсів (недоплата), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 16 - р. 20)**	грн.	22				

1	2	3	4	5	6	7
Сума збору за користування водами для потреб гідроенергетики (недоплата), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 19 - р. 21)**	грн.	23				
Сума збору за спеціальне використання водних ресурсів, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 20 - р. 16)**	грн.	24				
Сума збору за користування водами для потреб гідроенергетики, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 21 - р. 19)**	грн.	25				
Сума штрафу в розмірі 10 % від суми недоплати зі збору за спеціальне використання водних ресурсів (нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України від 21.12.2000 N 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами") (р. 22 x 10 %)**	грн.	26				
Сума штрафу в розмірі 10 % від суми недоплати зі збору за користування водами для потреб гідроенергетики (нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України від 21.12.2000 N 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами") (р. 23 x 10 %)**	грн.	27				
Зміст помилки:**	X	28	X	X	X	X

Примітка. Для водних ресурсів місцевого значення 100 відсотків збору за спеціальне використання водних ресурсів сплачується до місцевого бюджету.

Використання води з водного об'єкта місцевого значення обов'язково відображається в окремій колонці.

Збір за користування водами для потреб гідроенергетики 100 відсотків сплачується до Державного бюджету.

* Ряд 14, 15 у I кварталі не заповнюється.

** Рядки 20 - 28 заповнюються у разі подання нового (уточненого) розрахунку збору, що містить виправлені показники.

М. П.

Керівник підприємства

(підпис)

Головний бухгалтер

(підпис)

"__" _____ 199_р.

В _____ податкову інспекцію _____

(повна назва лісокористувача)
Код платника (ЄДРПОУ), ТРДПАУ або номер з ДРФО
(фізичної особи) _____

Додаток 3
до пункту 5.9 Інструкції про механізм
справляння збору за спеціальне використання
лісових ресурсів та користування земельними
ділянками лісового фонду

Загальний розрахунок	
Новий (уточнений) розрахунок	

Адреса платника _____
Прізвище відповідальної особи _____
Ідентифікаційний номер _____
Телефон _____

Розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду

за _____ квартал 200_ р.
(квартал, півріччя, дев'ять місяців та рік)

Показники	Код рядка	Сума збору, грн.		
		Усього	лісові ресурси державного значення	лісові ресурси місцевого значення
1	2	3	4	5
Сума збору за деревину від рубок головного користування	01			x
Сума збору за заготівлю живиці	02			x
Сума збору за інші рубки	03		x	
Сума збору за деревину від рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства	04		x	
Сума збору за другорядні лісові матеріали	05		x	
Сума збору за побічне користування	06		x	
Сума збору за використання корисних властивостей лісу	07		x	
Сума збору, що внесена в касу лісокористувача або безпосередньо сплачена до бюджетів	08			
Нарахована сума збору з початку року р. 01 + р. 02 + р. 03 + р. 04 + р. 05 + р. 06 + р. 07 + р. 08	09			
Сума збору за ліквід і порубкові залишки та за дров'яну деревину для технологічних потреб	10			
Сума збору за надання відстрочки на заготівлю деревини	11			
Сума збору за надання відстрочки на вивезення деревини	12			
Сума збору за додаткове надання відстрочки на вивезення деревини, але не більш як на 3 місяці	13			
Сума збору за перевищення більш ніж на 10 відсотків фактично заготовленої деревини під час її впуску з обліком за площею	14			
Донарахована сума збору з початку року р. 10 + р. 11 + р. 12 + р. 13 + р. 14	15			
Усього нараховано з початку року р. 09 + р. 15	16			
Нарахована сума збору за попередній звітний період	17			
Нараховано збору за звітний квартал, усього: р. 16 - р. 17 в т. ч. до Державного бюджету	18			x
в т. ч. до місцевого бюджету				
Усього нараховано збору за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється (р. 18 розрахунку, що уточнюється)*	грн.	19		
Сума збору (недоплата), яка збільшує податкове зобов'язання в зв'язку з виправленням помилки (р. 18 - р. 19)*	грн.	20		
Сума збору, яка зменшує податкові зобов'язання в зв'язку з виправленням помилки (р. 19 - р. 18)*	грн.	21		
Сума штрафу в розмірі 10 % від суми недоплати (нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України від 21.12.2000 N 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами") (р. 20 x 10 %)*	грн.	22		
Зміст помилки:*	X	23	X	

* Рядки 19 - 23 заповнюються у разі подання нового (уточненого) розрахунку збору, що містить виправлені показники.

М. П.
Керівник _____ (підпис)
Головний бухгалтер _____ (підпис)

Відмітка про одержання
(штамп органу державної
податкової служби)

УЗГОДЖЕНО
рішенням Комітету Верховної Ради України
з питань фінансів і банківської діяльності
від 1 березня 2005 р. N 06-10/10-187

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державної податкової
адміністрації України
від 17 березня 2005 р. N 111

Голова Комітету С. В. Буряк

1	Податковий розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища										звітний															
											новий звітний															
											уточнюючий															
2	Наростаючим підсумком за I квартал													півріччя				9 місяців	рік	2	0			року		
Тривалість базового податкового (звітного) періоду зазначається позначкою "х"																										
3	Повна назва (прізвище) платника*										юридична особа та її відокремлені підрозділи															
										фізична особа - підприємець																
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або ідентифікаційний номер з ДРФО																									
Код виду економічної діяльності (КВЕД)																										
5	Код органу місцевого самоврядування за місцем податкової реєстрації платника за КОАТУУ																									
6	Місцезнаходження платника										Поштовий індекс															
	Електронна адреса**										Міжміський код															
										Телефон																
										Факс**																
7	До державної податкової інспекції (адміністрації) в _____																									

* При зазначенні повної назви платника дозволяється скорочення його організаційно-правової форми діяльності (ТОВ, ЗАТ, ВАТ тощо).
** За бажанням платника.

Назва забруднюючих речовин, види пального та їх технологічні ознаки ¹	Фактичні обсяги викидів, використаного пального, сквидів, розміщення відходів, тонн (одиниць) ²	Нормативні збору ⁷ , грн./т (грн./одиницю) ²	Коефіцієнт індексації нормативів збору ⁸	Коригуючі коефіцієнти (коефіцієнти) до нормативів збору	Ліміти сквидів, розміщення відходів, тонн (одиниць) ²	Суми збору, обчисленого в межах ліміту, грн. коп. к. 2 або к. 7 (якщо к. 2 > к. 7) х к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6	Суми збору, обчисленого за понадлімітні обсяги, грн. коп. зповнюється, якщо к. 2 > к. 7 (к. 2 - к. 7) х к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6 х 5	Загальні суми збору ⁹ , грн. коп. (к. 2 х к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6) або (к. 8 + к. 9)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Нарховано збору за викиди стаціонарними джерелами забруднення, усього³									
1.1.						x	x	x	
1.2.						x	x	x	
1.3.						x	x	x	
2. Нарховано збору за викиди пересувними джерелами забруднення, усього³									
2.1.						x	x	x	
2.2.						x	x	x	
2.3.						x	x	x	
3. Нарховано збору за сквиди у водні об'єкти, усього³									
3.1.									
3.2.									
3.3.									
4. Нарховано збору за розміщення відходів, усього³									
4.1.									
4.2.									
4.3.									
5. Нарховано збору з початку року, усього (p. 1 + p. 2 + p. 3 + p. 4)									
6. Нарховано збору за попередній звітний період (квартал, півріччя, 9 місяців), усього									

Додаток до податкового розрахунку збору за забруднення навколишнього природного середовища

Додаток N

до

звітного
 нового звітного

I квартал	півріччя	9 місяців	рік	2	0	року
-----------	----------	-----------	-----	---	---	------

Перерахунок
податкового зобов'язання збору за забруднення навколишнього природного середовища
за минулий період¹

I квартал	півріччя	9 місяців	рік	2	0	року			
Назви забруднюючих речовин, види пального та їх технологічні ознаки ²	Фактичні обсяги викидів, використаного пального, скидів, розміщення відходів, тонн (одиниць)	Нормативи збору ⁵ , грн./т (грн./одиницю ³)	Коефіцієнт індексації нормативів збору ⁶	Коригуючі коефіцієнти (коефіцієнти) до нормативів збору	Ліміти скидів, розміщення відходів, тонн (одиниць ³)	Суми збору, обчисленого в межах ліміту, грн. коп. к. 2 або к. 7 (якщо к. 2 > к. 7) х к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6	Суми збору, обчисленого за понадлімітні обсяги, грн. коп. заповнюється, якщо к. 2 > к. 7 (к. 2 - к. 7) х к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6 х 5	Загальні суми збору ⁷ , грн. коп. (к. 2 х к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6) або (к. 8 + к. 9)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Нарховано збору за викиди стаціонарними джерелами забруднення, усього⁸									
1.1.						x	x	x	
1.2.						x	x	x	
1.3.						x	x	x	
2. Нарховано збору за викиди пересувними джерелами забруднення, усього⁸									
2.1.						x	x	x	
2.2.						x	x	x	
2.3.						x	x	x	
3. Нарховано збору за скиди у водні об'єкти, усього⁸									
3.1.									
3.2.									
3.3.									
4. Нарховано збору за розміщення відходів, усього⁸									
4.1.									
4.2.									
4.3.									
5. Нарховано збору з початку року, усього (р. 1 + р. 2 + р. 3 + р. 4)									
6. Нарховано збору за попередній звітний період (квартал, півріччя, 9 місяців), усього									
7. Нарховано збору за звітний квартал, усього (р. 5 - р. 6)									
8. Нарховано збору за даними раніше поданого податкового розрахунку, що уточнюється, усього (р. 7 розрахунку, що уточнюється)									
9. Сума збору (неоплачена), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 7 - р. 8)									
10. Сума збору, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (р. 8 - р. 7)									

¹ Складається у разі уточнення податкових зобов'язань за минулий звітний (податковий) період у складі звітного або нового звітного розрахунку і подається разом з таким розрахунком відповідно до підпункту "б" пункту 17.2 статті 17 Закону України

² Значаються: клас небезпечності, орієнтовано-безпечний рівень впливу сполук (мг/куб. метрів), концентрація забруднюючих речовин (мг/літр), клас небезпек відходів та рівень небезпечності відходів (табл. 1.2, 1.3, 1.8, 1.9 додатка 1 до постанови Кабінету

³ Для обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, люмінесцентних ламп.

⁴ За потребою кількість рядків розділів може бути збільшена.

⁵ Записуються базові нормативи збору, якими вважаються значення нормативів збору на 31 грудня 2006 року, а для нововведених - на 31 грудня року їх введення.

⁶ Коефіцієнт обчислюється шляхом ділення на 100 значення індексу споживчих цін (індексу інфляції) за попередній рік у відсотках. Якщо індекс споживчих цін (індекс інфляції) за попередній рік не перевищує 100 відсотків, у відповідних рядках колонки 4 стави

⁷ Формула (к. 2 х к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6) використовується для визначення загальної суми збору платниками, щодо яких відповідно до законодавства не встановлюються ліміти на викиди, та платниками - власниками відходів, які відповідно до законодавства зв

Наведена інформація є достовірною.

Дата заповнення додатка (дд.мм.рррр)

Керівник або підприсень

М. П.

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(додаток із змінами, внесеними згідно із наказами
Державної податкової адміністрації України від 20.12.2005 р. N 587,
від 16.04.2007 р. N 233)

Відмітка про одержання (штамп органу державної податкової служби)

УЗГОДЖЕНО
рішенням Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності
від 31 жовтня 2005 р. N 06-10/10-1090
Голова Комітету
_____ С. В. Буряк

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державної податкової адміністрації України
від 28.12.2005 р. N 610

1	Податковий розрахунок рентної плати за видобуті нафту, природний газ і газовий конденсат	Вид розрахунку	³ уточн.
			звітний
			новий звітний
			уточнюючий

2	місяць							2	0					року
---	--------	--	--	--	--	--	--	---	---	--	--	--	--	------

Порядковий номер місяця проставляється арабськими цифрами (для чисел з однієї цифри у першому полі проставляється "0")

3	Повне найменування (П. І. Б.) платника [Ⓢ]		юридична особа
			фізична особа - підприємець
			представництво нерезидента

4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або ідентифікаційний номер з ДРФО																			
	Ресстраційний (обліковий) номер з ТРДПАУ																			
	Код виду економічної діяльності (КВЕД)																			

5	Місцезнаходження (місце проживання) платника _____	Поштовий індекс																			
		Міжміський код																			
		Телефон																			
		Електронна адреса [Ⓢ]	Факс [Ⓢ]																		

6	До органу державної податкової служби _____

7	Родовище(а) _____
	(місце розташування)

N з/п	Назва вуглеводневої сировини	Обсяг видобутої вуглеводневої сировини ³ (тонн, тис. куб. м)	Ставка рентної плати ³ (грн. коп.)	Коригуючий коефіцієнт	Сума рентної плати (грн. коп.) (гр. 3 x гр. 4 x гр. 5)	
1	2	3	4	5	6	
1.	Податкове зобов'язання з рентної плати, усього (р. 1 + р. 2 + р. 3)					
1	нафта, усього (р. 1.1 + р. 1.2 + р. 1.3 + р. 1.4 + р. 1.5 + р. 1.6) у тому числі:					
1.1	нафта, видобута з покладів, більша частина яких залягає на глибині до 4.000 метрів (р. 1.1.1 + р. 1.1.2 + ...)					
1.1.1	назва родовища 1					
1.1.2	назва родовища 2 ...					
1.2	нафта, видобута з покладів із важковидобувними і виснаженими запасами, більша частина яких залягає на глибині до 4.000 метрів (р. 1.2.1 + р. 1.2.2 + ...)					
1.2.1	назва родовища 1					
1.2.2	назва родовища 2 ...					
1.3	нафта, видобута з покладів, більша частина яких залягає на глибині від 4.000 до 5.000 метрів (р. 1.3.1 + р. 1.3.2 + ...)					
1.3.1	назва родовища 1					
1.3.2	назва родовища 2 ...					
1.4	нафта, видобута з покладів із важковидобувними і виснаженими запасами, більша частина яких залягає на глибині від 4.000 до 5.000 метрів (р. 1.4.1 + р. 1.4.2 + ...)					
1.4.1	назва родовища 1					
1.4.2	назва родовища 2 ...					
1.5	нафта, видобута з покладів, більша частина яких залягає на глибині понад 5.000 метрів (р. 1.5.1 + р. 1.5.2 + ...)					
1.5.1	назва родовища 1					
1.5.2	назва родовища 2 ...					
1.6	нафта, видобута з покладів із важковидобувними і виснаженими запасами, більша частина яких залягає на глибині понад 5.000 метрів (р. 1.6.1 + р. 1.6.2 + ...)					
1.6.1	назва родовища 1					
1.6.2	назва родовища 2 ...					
2	природний газ, усього (р. 2.1 + р. 2.2 + р. 2.3 + р. 2.4 + р. 2.5 + р. 2.6) у тому числі:					
2.1	природний газ, видобутий у межах території України з родовищ із видобувними запасами, крім обсягів, зазначених у рядках 2.2, 2.5 і 2.6 (р. 2.1.1 + р. 2.1.2 + ...)					
2.1.1	назва родовища 1			X		
2.1.2	назва родовища 2 ...			X		
2.2	нафтовий (попутний) газ, видобутий у межах території України з родовищ із видобувними запасами, крім обсягів, зазначених у рядку 2.6 (р. 2.2.1 + р. 2.2.2 + ...)					
2.2.1	назва родовища 1			X		
2.2.2	назва родовища 2 ...			X		
2.3	природний газ, видобутий з родовищ із важковидобувними і виснаженими запасами в межах території України, крім обсягів, зазначених у рядках 2.4, 2.5 і 2.6 (р. 2.3.1 + р. 2.3.2 + ...)					
2.3.1	назва родовища 1			X		
2.3.2	назва родовища 2 ...			X		
2.4	нафтовий (попутний) газ, видобутий з родовищ із важковидобувними і виснаженими запасами в межах території України, крім обсягів, зазначених у рядку 2.6 (р. 2.4.1 + р. 2.4.2 + ...)					

2.4.1	назва родовища 1			X	
2.4.2	назва родовища 2 ...			X	
2.5	метрів у межах території України, крім обсягів, зазначених у рядку 2.6 (р. 2.5.1 + р. 2.5.2 + ...)				
2.5.1	назва родовища 1			X	
2.5.2	назва родовища 2 ...			X	
2.6	нафтовий (попутний) газ, видобутий з покладів, що повністю залягають на глибині понад 5000 метрів у межах території України (р. 2.6.1 + р. 2.6.2 + ...)				
2.6.1	назва родовища 1			X	
2.6.2	назва родовища 2 ...			X	
3	газовий конденсат , усього (р. 3.1 + р. 3.2) у тому числі:				
3.1	газовий конденсат, видобутий з покладів, що залягають на глибині до 5000 метрів включно (р. 3.1.1 + р. 3.1.2 + ...)				
3.1.1	назва родовища 1				
3.1.2	назва родовища 2 ...				
3.2	газовий конденсат, видобутий з покладів, що повністю залягають на глибині понад 5000 метрів (р. 3.2.1 + р. 3.2.2 + ...)				
3.2.1	назва родовища 1				
3.2.2	назва родовища 2 ...				
II.	Податкове зобов'язання з рентної плати за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється, усього ⁵ у тому числі:				
2.1	нафта (дані р. 1 р. I розрахунку, що уточнюється)				
2.2	природний газ (дані р. 2 р. I розрахунку, що уточнюється)				
2.3	газовий конденсат (дані р. 3 р. I розрахунку, що уточнюється)				
III.	Сума рентної плати (недоплата) , яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки ⁶ у тому числі:				
3.1	нафта (р. 1 р. I - р. 2.1 р. II), якщо р. 1 р. I > р. 2.1 р. II, або (р. 3.1 р. III додатка або сума р. 3.1 р. III додатків)				
3.2	природний газ (р. 2 р. I - р. 2.2 р. II), якщо р. 2 р. I > р. 2.2 р. II, або (р. 3.2 р. III додатка або сума р. 3.2 р. III додатків)				
3.3	газовий конденсат (р. 3 р. I - р. 2.3 р. II), якщо р. 3 р. I > р. 2.3 р. II, або (р. 3.3 р. III додатка або сума р. 3.3 р. III додатків)				
IV.	Сума рентної плати , яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки ⁶ у тому числі:				
4.1	нафта (р. 2.1 р. II - р. 1 р. I), якщо р. 2.1 р. II > р. 1 р. I, або (р. 4.1 р. IV додатка або сума р. 4.1 р. IV додатків)				
4.2	природний газ (р. 2.2 р. II - р. 2 р. I), якщо р. 2.2 р. II > р. 2 р. I, або (р. 4.2 р. IV додатка або сума р. 4.2 р. IV додатків)				
4.3	газовий конденсат (р. 2.3 р. II - р. 3 р. I), якщо р. 2.3 р. II > р. 3 р. I, або (р. 4.3 р. IV додатка або сума р. 4.3 р. IV додатків)				
V.	Сума штрафу (нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України від 21 грудня 2000 року "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами") у тому числі:				
5.1	нафта (р. 3.1 р. III x 5 %)				
5.2	природний газ (р. 3.2 р. III x 5 %)				
5.3	газовий конденсат (р. 3.3 р. III x 5 %)				

Одиниця виміру: гривня

№ з/п	Декада	Обсяг транзиту, тис. куб. метрів	Відстань транспортування, кілометрів	Ставка платежу в гривнях на одиницю виміру	Сума плати, (гр. 3 x гр. 4 x гр. 5) / 100, гривень
1	2	3	4	5	6
1. Нараховано плати за звітний місяць, усього (сума рядків: р. 1.1 + р. 1.2 + р. 1.3 гр. 6)					
1.1	I				
1.2	II				
1.3	III				
2. Нараховано плати за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється, усього (р. 1 розрахунку, що уточнюється)*					
3. Сума недоплати (зниження податкового зобов'язання), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок (помилко) (р. 1 - р. 2)*, якщо р. 1 > р. 2					
4. Сума плати, яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок (помилко) (р. 2 - р. 1)*, якщо р. 2 > р. 1					
5. Сума штрафу (нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 N 2181-III (із внесеними змінами та доповненнями)) (р. 3) x 5 %					
6. Зміст помилок (помилко)					

Відповідно до підпункту "б" пункту 17.2 статті 17 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 N 2181-III (із змінами та доповненнями) до цього звітного розрахунку додається(ються) уточнюючий(і) розрахунок(ки) за "_____ " (минулий(і) період(и)).

* Заповнюється у разі подання уточнюючого розрахунку, що містить виправлені показники.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Усього										

Строки сплати податку: I квартал _____ грн. до _____ 200_ р. (25 % суми гр. 11)
 (сума податку) (число, місяць)
 II квартал _____ грн. до _____ 200_ р. (25 % суми гр. 11)
 (сума податку) (число, місяць)
 III квартал _____ грн. до _____ 200_ р. (25 % суми гр. 11)
 (сума податку) (число, місяць)
 IV квартал _____ грн. до _____ 200_ р. (25 % суми гр. 11)
 (сума податку) (число, місяць)

М. П.

Керівник підприємства (організації) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)
 Головний бухгалтер _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

" _____ " _____ 200_ р.

За даними органу податкової служби:
 Розрахунок перевірів:

Працівник органу державної податкової служби _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

" _____ " _____ 200_ р.

Особовий рахунок відкрито за N _____ за вищезазначеними термінами сплати

Працівник відділу обліку і звітності органу державної податкової служби _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

" _____ " _____ 200_ р.

Затверджую:

Керівник /заступник керівника/ органу державної податкової служби _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державної податкової
адміністрації України
від 17 вересня 2001 р. N 373

ДОВІДКА

про суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, які зменшують або збільшують податкові зобов'язання в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах

(подається разом з уточненим Розрахунком окремо за кожний звітний період)

Звітний період, що уточнюється _____ (рік)

Платник _____ (назва підприємства, установи, організації)

Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Реєстраційний номер документа,
з яким подано довідку

N _____

Місцезнаходження _____

Телефон _____

N з/п	Показники, що впливають на суми податкового зобов'язання в картці особового рахунку	Значення показників
1	2	3
1	Сума податку, що підлягає сплаті зі старого Розрахунку (загального або попередньо уточненого) (усього за гр. 11 загального або попередньо уточненого Розрахунку)	
2	Сума податку, що підлягає сплаті з уточненого Розрахунку (усього за гр. 11 уточненого Розрахунку)	
3	Сума, яка збільшує (+) податок у зв'язку з виправленням помилки (рядок 2 Довідки - рядок 1 Довідки)	
4	Сума, яка зменшує (-) податок у зв'язку з виправленням помилки (рядок 1 Довідки - рядок 2 Довідки)	
5	Зміст помилки	
6	Штраф 10 % (рядок 3 x 10 : 100)	

Дата подання Довідки " ____ " _____ 200_ р.
--

Наведена інформація є вірною.

Керівник підприємства (організації) _____ (підпис) _____ (прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (прізвище)

М. П.

Відмітка про одержання (штамп ДПІ)

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державної податкової
адміністрації України
від 24 грудня 2003 р. N 622

ПОДАТКОВИЙ РОЗРАХУНОК ЗБОРУ ЗА ПРАВО ВИКОРИСТАННЯ МІСЦЕВОЇ СИМВОЛІКИ

1	Звітний розрахунок Новий звітний розрахунок	Уточнюючий розрахунок	Юридична особа	Фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності
2	Базовий податковий (звітний) період за _____ 2 0 _____ року			
Порядковий номер базового податкового (звітного) періоду, який визначено відповідно до рішення органу місцевого самоврядування про встановлення збору за право використання місцевої символіки, проставляється арабськими цифрами (для чисел з однієї цифри в першому полі проставляється "0", для річного базового податкового (звітного) періоду "0" проставляється в першому і другому полях)				
місяць		квартал	рік	Тривалість базового податкового (звітного) періоду зазначається позначкою "х"
3	Повна назва платника: _____			
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або ідентифікаційний номер з ДРФО Код виду економічної діяльності (КВЕД)			
5	Місцезнаходження платника: _____		Поштовий індекс	Міжміський код
E-mail			Телефон	Факс
6	До державної податкової інспекції (адміністрації) в: _____			
7	Код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням об'єкта оподаткування за КОАТУУ			

Одиниця виміру - грн. коп.

Показники	Код рядка	Усього			
Вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки юридичними особами	01				
Ставка збору за використання місцевої символіки для юридичних осіб* %.	02				*
Нараховано збору за базовий податковий (звітний) період (р. 01 x р. 02)	03				*
Нараховано збору фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності*, за базовий податковий (звітний) період	04				*
Нараховано збору за даними раніше поданого розрахунку, що уточнюється, усього (р. 03 або р. 04 розрахунку, що уточнюється)**	05				*
Сума недоплати (заниження податкового зобов'язання), яка збільшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (помилко) (р. 03 або р. 04 - р. 05)***, якщо р. 03 або р. 04 > р. 05	06				*
Сума збору, яка зменшує податкове зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки (помилко) (р. 05 - р. 03 або р. 04)***, якщо р. 05 > р. 03 або р. 04	07				*
Сума штрафів*** (р. 06) x 5 %	08				*

Відповідно до підпункту "б" пункту 17.2 статті 17 Закону України від 21.12.2000 N 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" (із змінами та доповненнями) до цього звітного розрахунку додається(ються) уточнючий(и) розрахунок(ки) за " _____ " (минулий(і) період(и)).

* Проставляється відповідна ставка або сума, визначена рішенням органу місцевого самоврядування про встановлення збору за право використання місцевої символіки.

** Заповнюється у разі подання уточнюючого розрахунку, що містить виправлені показники.

*** Нараховується платником самостійно відповідно до пункту 17.2 статті 17 Закону України від 21.12.2000 N 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" (із внесеними змінами та доповненнями).

Дата заповнення розрахунку (дд.мм.рррр.)

_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Керівник підприємства

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

М. П.

Головний бухгалтер

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

Ця частина розрахунку заповнюється посадовими особами ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	" " _____ 200_ р.
_____ (підпис, прізвище посадової особи ДПІ (ДПА))	
За результатами камеральної перевірки розрахунку (потрібне позначити):	
порушень (помилко) не виявлено	складено акт від " " _____ 200_ р. N _____
" " _____ 200_ р.	_____ (підпис, прізвище посадової особи ДПІ (ДПА))

Додаток
до Порядку видачі Свідоцтва про право
сплати єдиного податку суб'єктом
малого підприємництва - юридичною
особою

До державної податкової адміністрації (інспекції)

_____ (назва органу державної податкової служби)

Від _____
(назва суб'єкта малого підприємництва - юридичної особи)

_____ (місцезнаходження суб'єкта малого підприємництва, номер телефону)

□ □ □ □ □ □ □ □ □ □
(ідентифікаційний код за ЄДРПОУ)

ЗАЯВА про видачу Свідоцтва про право сплати єдиного податку

Відповідно до Указу Президента України від 3 липня 1998 року N 727 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" (в редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 року N 746/99) просимо перевести наше підприємство (установу, організацію) _____

_____ (назва суб'єкта малого підприємництва - юридичної особи)

на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з _____ року за ставкою єдиного податку _____ відсотків.

Відомості про розрахункові (поточні) рахунки в установах банків _____

_____ (назва та місцезнаходження банку)

Середньооблікова чисельність працюючих на дату подання заяви становить _____ чол.

Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), майна, основних фондів за рік становить _____

_____ тис. грн., в т. ч. (на дату

подання заяви _____ тис. грн., за решту місяців (місяць) розрахунково, виходячи із середньої місячної фактичної виручки за період, що передує переходу, _____ тис. грн.).

Прошу прийняти Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість N _____, видане _____

_____ (дата, назва органу державної податкової служби)

(оригінал) разом із засвідченими копіями (кількість, дати засвідчення, назва органу державної податкової служби), що додаються, та скасувати реєстрацію в якості платника ПДВ.*

* Цей абзац заповнюється тільки суб'єктом малого підприємництва - юридичною особою в разі обрання ставки єдиного податку 10 % за наявності такого Свідоцтва.

Керівник суб'єкта малого підприємництва _____

_____ (підпис, прізвище, ініціали)

Додаток 3
до Порядку видачі Свідоцтва про сплату
єдиного податку, затвердженого наказом
Державної податкової адміністрації України
від 29 жовтня 1999 р. N 599
(у редакції наказу Державної податкової
адміністрації України
від 28 грудня 2001 р. N 521)

До державної податкової інспекції

_____ (назва органу державної податкової служби)
від _____

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

 _____ (ідентифікаційний номер)
_____ (прізвище, ім'я та по батькові платника єдиного податку)

ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва - фізичної особи –
платника єдиного податку

за _____ квартал 200__ року
(літерами)

1. Види підприємницької діяльності, які здійснювалися мною у звітному кварталі:

(зазначаються згідно з порядковими номерами (кодами), передбаченими в рішеннях відповідних місцевих рад)

2. Фактична чисельність працівників у звітному кварталі:

1-й місяць кварталу _____ чол.; 2-й місяць кварталу _____ чол.; 3-й місяць кварталу _____ чол.

3. Сума фактично сплаченого єдиного податку у звітному кварталі:

відповідно до _____

(назва, дата та номер платіжних документів)

у звітному кварталі сплачено _____ грн.

4. Обсяг виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) за звітний квартал наростаючим підсумком з початку терміну дії Свідоцтва про сплату єдиного податку в календарному році _____ грн.

Суб'єкт малого підприємництва _____
(підпис, дата)

М. П.

Відмітка про одержання
(штамп органу державної
податкової служби)

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державної податкової
адміністрації України
від 28 лютого 2003 р. N 98
(у редакції наказу Державної податкової
адміністрації України
від 20 квітня 2005 р. N 145)

1	РОЗРАХУНОК СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ СУБ'ЄКТОМ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА - ЮРИДИЧНОЮ ОСОБОЮ					<input type="checkbox"/> Звітний <input type="checkbox"/> Звітний новий
2	Звітний період	I квартал 200 р.	II квартал 200 р.	III квартал 200 р.	IV квартал 200 р.	
3	Повна назва платника податку _____					
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ			Код виду економічної діяльності (КВЕД)		
5	Місцезнаходження платника податку _____				Поштовий індекс	
	Електронна адреса E-mail*				Телефон	
6	До державної податкової інспекції (адміністрації) в _____				Факс*	
	До державної податкової інспекції (адміністрації) в _____					

Одиниця виміру: гривня

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Наростаючим підсумком
1	2	3	4	5	6	7
Середньооблікова чисельність працюючих (чол.)	1					
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору	2					
Виручка від реалізації основних фондів	3					
Усього виручка від реалізації (рядок 2 + рядок 3)	4					
Сума єдиного податку за ставкою ** () %	5					
Внески, нараховані на суму дивідендів	6					
Сума самостійно виявлених помилок за результатами минулих податкових періодів	7					
Податкові зобов'язання до сплати (рядок 5 + рядок 6 + (-) рядок 7)	8					
Сума штрафу, самостійно нарахована платником у зв'язку з виправленням помилки	9					

* За бажанням платника; ** Ставка єдиного податку вписується платником самостійно

Дата подання Розрахунку " " _____ 200_ року

Наведена інформація є правильною

Керівник підприємства _____ (прізвище)
підпис

Головний бухгалтер _____ (прізвище)
підпис

М. П.

Ця частина Розрахунку заповнюється службовими особами органу державної податкової служби

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності " " _____ 200_ року	
Службова особа органу державної податкової служби (підпис, прізвище)	
За результатами невідної перевірки Розрахунку:	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> складено акт від " " _____ 200_ року N ____
порушень (помилочек) не виявлено	
(потрібно зазначити)	
" " _____ 200_ року	
Службова особа органу державної податкової служби (підпис, прізвище)	

Список використаної і рекомендованої літератури

Законодавча і нормативна література

1. Конституція України. — К.: Просвіта, 1996. — 80 с.
2. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.90 № 509-ХІІ в ред. Закону від 24.12.93 № 3813-ХІІ із змінами та допов.
3. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.91 № 1251-ХІІ в ред. Закону від 18.02.97 № 77/97-ВР із змінами та допов.
4. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 11.12.91 № 1963-ХІІ в ред. Закону від 18.02.97 № 75/97-ВР із змінами та допов.
5. Закон України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.92 № 2097-ХІІ зі змінами та допов.
6. Закон України «Про плату за землю» від 03.07.92 № 2535-ХІІ в ред. Закону від 19.09.96 № 378/96-ВР із змінами та допов.
7. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 № 334/94-ВР в ред. Закону від 22.05.97 № 283/97-ВР із змінами та допов.
8. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.95 № 329/95-ВР із змінами та допов.
9. Закон України «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби» від 06.02.96 № 30/96-ВР із змінами та допов.
10. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 № 98/96-ВР із змінами та допов.
11. Закон України «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої» від 07.05.96 № 178/96-ВР із змінами та допов.
12. Закон України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби» від 24.05.96 № 216/96-ВР із змінами та допов.
13. Закон України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)» від 11.07.96 № 313/96-ВР із змінами та допов.
14. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 № 168/97-ВР із змінами та допов.
15. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 № 400/97-ВР із змінами та допов.
16. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.98 № 320-ХІV із змінами та допов.
17. Закон України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства» від 09.04.99 № 587-ХІV із змінами та допов.
18. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного

- захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.99 № 1105-XIV із змінами та допов.
19. Закон України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України» від 04.11.99 № 1212-XIV в ред. Закону від 12.07.01 № 2659-XIV.
 20. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.00 № 1533-III із змінами та допов.
 21. Закон України «Про радіочастотний ресурс України» від 01.06.00 № 1770-III із змінами та допов.
 22. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.00 № 2181-III із змінами та допов.
 23. Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.01 № 2213-III із змінами та допов.
 24. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням» від 18.01.01 № 2240-III із змінами та допов.
 25. Закон України «Про Митний тариф України» від 05.04.01 № 2371-III із змінами та допов .
 26. Закон України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» від 20.09.01 № 2740-III.
 27. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 № 889-IV.
 28. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.98 № 727/98 в ред. Указу від 28.06.99 № 746/99.
 29. Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 році». — К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. — 478 с.
 30. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 №13-92 із змінами та допов.
 31. Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.92 № 18-92 із змінами та допов.
 32. Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21.01.93 № 7-93 із змінами та допов.
 33. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел» від 17.03.93 № 24-93 із змінами та допов.
 34. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.93 № 56-93 із змінами та допов.

35. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин» від 12.09.97 № 1014.
36. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду» від 06.07.98 № 1012.
37. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок коштів державного бюджету, та його справляння» від 29.01.99 № 115.
38. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і справляння цього збору» від 01.03.99 № 303.
39. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження нормативів збору за спеціальне водокористування» від 18.05.99 № 836.
40. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства» від 15.07.05 № 587.
41. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту» від 16.08.99 № 1494.
42. Постанова Кабінету Міністрів України «Про ставки щомісячних зборів за використання радіочастотного ресурсу України» від 31.01.01 № 77.
43. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження механізму справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію» від 24.12.03 № 2002.
44. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку внесення до спеціального фонду державного бюджету збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ» від 11.06.05 № 442.
45. Концепція реформування податкової системи: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
46. Інструкція про оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю: затв. наказом ГДПІ України від 21 квітня 1993 р. № 12 в редакції Наказу ДПА України від 16.07.03 № 352.
47. Інструкція про порядок обчислення та справляння державного мита: затв. Наказом ГДПІ від 22.04.93 № 15.

48. Інструкція про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України: затв. наказом ГДПІ від 12.05.94 № 37 в ред. наказу ДПА України від 18.07.05 № 276.
49. Інструкція про порядок обчислення і справляння платежів за користування надрами для видобутку корисних копалин: затв. спільним наказом Мінекобезпеки України, ДПА України, Міністерства праці та соціальної політики України, Держкомгеології України від 30.12.97 № 207/472/51/157.
50. Інструкція про порядок обліку платників податків: затв. наказом ДПА України від 19.02.98р. № 80 із змінами та допов.
51. Інструкція про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок коштів державного бюджету: затв. спільним наказом Держкомгеології України і ДПА України від 23.06.99 № 105/309.
52. Інструкція про порядок обчислення і сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища і справляння цього збору: затв. спільним наказом Мінекобезпеки України і ДПА України від 19.07.99 № 162/379.
53. Інструкція про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту: затв. спільним наказом Міністерства фінансів України, ДПАУ, Мінекономіки, Мінекобезпеки України від 01.10.99 № 231/539/118/219.
54. Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби: затв. наказом ДПА України від 11.06.03. № 290.
55. Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби: затв. наказом ДПА України від 17.03.01 № 110.
56. Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання: Наказ ДПА України від 30.05.97 № 166 із змінами та допов.
57. Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання: затв. наказ ДПА України від 29.03.03 № 143.
58. Про затвердження форм Розрахунку суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, Довідки до уточненого Розрахунку та Порядку їх заповнення і подання до органу державної податкової служби : наказ ДПА України від 17.09.01 № 373.

59. Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору, затв. Наказом ДПА України від 19.03.01 № 111.
60. Про затвердження форм Зведеного розрахунку земельного податку, Довідки до уточненого Розрахунку та Порядку їх подання до органу державної податкової служби: наказ ДПА України від 26.10.01 № 434.
61. Про затвердження форми звіту про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та Порядку його заповнення і подання, а також форми довідки про суми зазначеного збору: наказ ДПА України від 28.03.2002 № 133.
62. Указ Президента України «Про Положення про Пенсійний фонд України» № 21/2001 від 01.03.2001 р., з наступними змінами та доповненнями.
63. Указ Президента України «Про затвердження Положення про Державну податкову адміністрацію» № 886/2000 від 13.07.2000 р., з наступними змінами та доповненнями.
64. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування обліку і звіту».

Навчальна література

1. Азаров М.Я., Кольга В.Д., Онищенко В.А. Все про податки: Довідник. — К.: Експерт-Про, 2000. — 492 с.
2. Базилевич В.Д., Базилевич К.С., Баластрик Л.О. Макроекономіка: Підручник / За редакцією В.Д.Базилевича. — 3-тє вид., випр. — К.: Знання, 2006. — 623 с.
2. Білик М.Д., Золотько І.А. Податкова система України. — метод. посібник для самост. вивчен. дисц. — К.: КНЕУ, 2000. — 192 с.
3. Василик О.Д. Податкова система України: Навч. посібник: Для студ. екон. спец. вищих закл. освіти / Українська держ. фінансова академія. — К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. — 447 с.
4. Величко О., Дмитренко І. Іноземний досвід реформування податкової системи // Економіст. 1998. — № 7–9. — С. 120–123.
5. Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги: теория и практика. — СПб.: Спец. лит., 1996. — 285 с.
6. Грідчина М.В., Тропіна В.Б. та ін. Податкова система: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2007. — 160 с.
7. Демиденко Л.М., Субботович Ю.Л. Податкова система. Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 184 с.
8. Джеффрі Д. Сакс, Феліпе Лорен Б. Макроекономіка. Глобальний підход. — М.: Дело, 1996. — 224 с.

9. Дікань Л.В., Воїнова Т.С. Податкова система: Навч. посібник / Харківський держ. економічний ун-т / Л.М. Сєдова (відп.ред.). — Х.: ХДЕУ, 2002. — 251 с.
10. Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. — К.: А.С.К., 2003. — 620 с.
11. Иванов Ю.Б., Тищенко О.М. Сучасні проблеми податкової політики: Учбов. посібник — Харків: ИД «Інжект», 2006. — 327 с.
12. Калмыков Ю. Налоговая система Франции // Экон. газ. — 1989. — № 41.
13. Карпов В.В. Устранение двойного налогообложения. — М.: Экономика и финансы, 1997. — 800 с.
14. Кавторева Я. Податок з доходів фізичних осіб: від «А» до «Я» / Я.Кавторева, А. Клименко. — Х.: Вид будинок «Фактор», 2004. — 218 с.
15. Конрад Ю., Лукина И. Налоговая политика в Украине: подходы и перспективы // Экономика Украины. — 1996. — № 11.
16. Кордюкова И.А., Чернобай А.В. Теоретические и прикладные аспекты развития и управления налогообложением / Донецкая госакадемия управления. — Донецк, 2001. — 124 с.
17. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / Тернопільська академія народного господарства. — Т.: Карт-бланш, 2004. — 331 с.
18. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2005. — 371 с.
19. Кудрова Б.В. Основные черты консервативного поворота в государственном регулировании экономики США // Изв. АН СРСР. Сер экон. — 1998. — № 4.
20. Куцин М.А. та інші Сучасна теорія та практика оподаткування. Х.: Прапор, 2001. — 512 с.
21. Кучерявенко М.В. Налоговое право. — Х.: Консул, 1997. — 482 с.
22. Литвиненко Я.В. Податкова політика: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Міжрегіональна академія управління персоналом (МАУП). — К.: МАУП, 2003. — 223 с.
23. Литвиненко Я.В. Тропіна В.Б. Податкова система. Методичні вказівки і завдання для самостійного вивчення дисципліни. — К.: МАУП, 2006. — 120 с.
24. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України. — К.: Знання, 2005. — 335 с.
25. Мала українсько-російська енциклопедія з податків: Підприємництво. Економіка. Митниця. Податки. Фінанси. Банки. Право / В.Жадько (упоряд). — К.: ПП «Павлушка», 2000. — 736 с.

26. Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира: Справ. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 240 с.
27. Миллер О. Теория предложения и налоговая политика США // МЭиМО. — 1989. — № 7.
28. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 348 с.
29. Налоги / В.В.Буряковский, В.Я.Кармазин и др. — Днепропетровск: Пороги, 1998. — 612 с.
30. Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г.Черника. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 400 с.
31. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Налоги в странах рыночной экономики и в России // МЭиМО. — 1996. — № 4.
32. Опарин В.М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины. Налогообложение: проблемы науки и практики, — Харьков: Инжект, 2007. — 231 с.
33. Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 1999. — 164 с.
34. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. М.Я.Азарова. — К.: ДІА, 2000. — 320 с.
35. Податкова система: Навч. посіб. / М.В.Гридічна, В.Б.Тропіна та ін. — К.: МАУП, 2007. — 160 с.
36. Податкова система України / За ред В.М. Федосова. — К.: Либідь, 1994. — 464 с.
37. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. — М.: ИНФРА-М, 1996. — 192 с.
38. Рудяк Ю. Как облагаются выплаты работникам: налог с доходов физ лиц, взносы на пенсионное и социальное страхование / Ю.Рудяк, М. Пустовит. — 2 изд, перераб и доп. — Х.: Изд-й дом «Фактор», 2004. — 216 с.
39. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко Т.І. Луніна І.О., Зятковський В.І, Тропіна В.Б.та ін. — К.: НДФІ, 2006. — 320 с.
40. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. — К.: НДФІ, 2001. — 372 с.
41. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. — К. : Знання-Прес, 2004. — 454 с.
42. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава — податки — бізнес. — К.: Либідь, 1992. — 328 с.
43. Фінансове право: Підруч. / За ред. Л.К. Воронової. — Х.: Консул, 1998. — 496 с.

44. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва: ЮНИТИ — ДАНА, 2000. — 511 с.
45. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. — М.: Финансы. ЮНИТИ, 1997. — 384 с.
46. Шаблиста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. — Київ, 2000. — 218 с.
47. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 1998. — 495 с.

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ I. Теоретичні основи оподаткування	5
1.1. Історичні передумови виникнення і розвитку податків	5
1.2. Економічний зміст та функції податків	9
1.3. Еволюція теорії оподаткування	17
1.4. Податкова система держави та принципи її побудови	23
Розділ II. Міжнародні аспекти оподаткування та гармонізація податкових систем країн-учасниць Європейського Союзу	30
2.1. Податкова система Великобританії	30
2.1.1. Загальна характеристика податкової системи Великобританії	30
2.1.2. Податки на доходи і прибутки	33
2.1.3. Податки на споживання	40
2.1.3. Муніципальні податки	48
2.1.4. Система соціального страхування	52
2.2. Податкова система США	57
2.2.1. Загальна характеристика податкової системи США	57
2.2.2. Федеральні податки США	62
2.2.3. Податки штатів та місцевих органів влади	68
2.3. Податкова система Російської Федерації (РФ)	71
2.3.1. Загальна характеристика податкової системи РФ	71
2.3.2. Основні федеральні податки РФ	75
2.3.3. Регіональне та місцеве оподаткування у РФ	80
2.3.4. Особливості адміністрування податків у РФ	91
2.4. Податкова система Японії	93
2.4.1. Органи податкового регулювання та контролю Японії	93
2.4.2. Система податкових надходжень до бюджету Японії	95
2.5. Інтеграційні процеси в сфері оподаткування ЄС	101
2.5.1. Історичні передумови і необхідність гармонізації оподаткування ЄС	101
2.5.2. Гармонізація податкових систем ЄС	105
Розділ III. Податкова система України	116
3.1. Податки на доходи і прибутки	116
3.1.1. Податок на прибуток підприємств	116
3.1.2. Податок з доходів фізичних осіб	133
3.1.3. Єдиний податок для суб'єктів малого бізнесу	140

3.1.4. Вплив внесків на обов'язкове соціальне страхування на доходи платників	145
3.2. Податки на споживання	149
3.2.1. Податок на додану вартість	149
3.2.2. Акцизний збір	153
3.2.3. Мито	161
3.3. Платежі за використання природних ресурсів	168
3.3.1. Плата за землю	168
3.3.2. Плата за спеціальне використання водних ресурсів	175
3.3.3. Збір за спеціальне користування надр	176
3.3.4. Збір за геологорозвідувальні роботи	176
3.3.5. Збір за забруднення навколишнього природного середовища	177
3.4. Податки на власність	178
3.4.1. Податок з власників транспортних засобів	178
3.4.2. Світовий досвід оподаткування нерухомості, майна і землі	187
3.4.3. Перспективи розвитку оподаткування власності в Україні	199
3.5. Місцеві податки і збори	209
3.5.1. Сутність, види та функції місцевих податків і зборів	209
3.5.2. Порядок справляння місцевих податків і зборів	209
3.6. Інші податки та збори	215
3.6.1. Плата за торговий патент	215
3.6.2. Державне мито	216
3.6.3. Внески до фонду гарантування вкладів фізичних осіб	217
3.6.4. Податок на промисел	218
3.6.5. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмільярства	219
3.6.6. Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України,	220
3.6.7. Збір за використання радіочастотного ресурсу	220
3.6.8. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	221
3.6.9. Збір за проведення гастрольних заходів	221
3.6.10. Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	221
3.6.11. Судовий збір	222

Розділ IV. Система адміністрування податків в Україні 223

4.1. Зміст і принципи системи податкового адміністрування в Україні	223
4.2. Нормативно-правова та організаційна складові системи адміністрування податків	227
4.3. Модернізація системи податкового адміністрування в Україні	240

4.4. Недоліки та суперечності нормативно-правових актів, що регулюють податкове адміністрування в Україні.	247
4.5. Податковий кодекс та проблеми реформування податкового адміністрування	258
4.6. Удосконалення системи податкового адміністрування в контексті інтеграційних процесів.	268
Розділ V. Податкова політика та соціально-економічне зростання. .	277
5.1. Зміст та призначення податкової політики	277
5.2. Механізм податкової політики України	284
5.3. Податкова політика: реструктуризація і конкурентоспроможність національної економіки	295
5.4. Податкова політика у реалізації соціальної стратегії держави ...	301
Розділ VI. Практикум з оподаткування	309
Додатки	339
Список використаної і рекомендованої літератури	445

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Ігор Олексійович ЛЮТИЙ
Людмила Миколаївна ДЕМИДЕНКО
Микола Васильович РОМАНЮК
Юлія Леонідівна СУББОТОВИЧ
Валентина Борисівна ТРОПІНА

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

*За редакцією
доктора економічних наук,
професора І. О. Лютого*

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Керівник видавничих проектів – *Б. А. Сладкевич*
Дизайн обкладинки – *Б. В. Борисов*
Редактор – *О. О. Лісна*
Коректор – *С. С. Савченко*

Підписано до друку 17.11.2008. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 25,65.
Наклад 1000 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006